

国際課税を巡る現状と課題



吉村 氏 (司会)



西方 氏



青山 氏



一高 氏



鈴木 氏

●参加者

財務省主税局参事官

千葉商科大学大学院客員教授

関西学院大学法学部教授

(株)ブリヂストングローバル財務戦略部門グローバル税務ヘッド

西方 建一
青山 慶二
一高 龍司
鈴木 一路

司会 一橋大学大学院法学研究科教授

吉村 政穂

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編 1 頁～22 頁」に掲載されています。

はじめに

(吉村) それでは、パネルディスカッション「国際課税を巡る現状と課題」のWebinarを始めさせていただきます。本日司会を務めます吉村でございます。よろしくお願いいたします。

パネリストは、ただ今ご紹介いただきました4人の方々でございます。この4人の方々はそれぞれ組織に属していらっしゃいますけれども、本日はその組織のメンバーとしての資格よりは、パネリスト個人としてご参加いただいております。また、意見も個人としてのものを言っただくようお願いしております。従って、ご発言は個人のものとして皆さまも受け止めていただければと存じます。従いまして、ここでは、パネリストの方々のお名前を、肩書なしで「〇〇さん」というふうに呼ばせていただきたいと思います。その点もご了解いただきたいと思います。

本日のパネルディスカッションの副題は、ここ何年か共通しておりますが、「経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応」についてです。そして、国際課税ルール見直しの2つの柱にそれぞれ関連する項目を取り上げまして、第1部、第2部と分けて議論してまいりたいと存じます。

第1部は、いわゆる第1の柱、Pillar 1と呼ばれているものについて取り上げます。その1つ目が、市場国に対して適切に課税所得を配分するための利益Aの議論です。2021年合意以降、作業が進められてきましたが、2023年7月には成果声明が公表されております。当初のスケジュールよりも議論に時間を要したものの、2023年後半には条約が署名開放され、2025年には発効するというスケジュールが掲げられております。ただし、米国の国内情勢もまだまだ不透明でありますし、DST凍結に関する延長措置と併せ、まだ不確実性が潜んでいる状況かと思えます。



2つ目が、移転価格ルールの適用に関する簡素化を目的とした利益Bの議論になります。

第2部は、いわゆる第2の柱、Pillar 2と呼ばれているルールについて取り上げます。グローバルに適用される最低税率に合意し、各国がGloBEルールの導入に向けて動き出しております。わが国でも、令和5年度税制改正により、所得合算ルールが法制化されております。その上で、OECDではまだ議論が続けられ、執行ガイダンスが公表されているところです。第2の柱につきましても、税制優遇が海外に侵食されてしまうことに対して米国内で根強い警戒論があります。これについてもさまざまな取り組みがされていることかと思っております。そういった点も議論していければと思っております。

進め方としては、第1部、第2部それぞれにつきまして、最初に西方さんからご説明いただきます。その後、青山さん、鈴木さん、一高さんの順番でご意見ご質問を頂戴し、さらに西方さんからお三方のご意見ご質問に対してお答えいただくということにしたいと思います。

それでは早速ですが、第1部の第1の柱に入らせていただきます。最初に西方さん、説明をよろしくお願いいたします。

I. 第1の柱

(西方) ただ今ご紹介にあずかりました財務



省の主税局参事官の西方です。今日は、まず租研の皆さま、ご招待いただきましてありがとうございます。

私、昨年の7月に主税局参事官に着任し、今年の夏留任しましたので、昨年に続く登壇です。去年もたくさんPillar 1、Pillar 2についてご説明させていただきましたので、時間の関係もありますので、去年ご説明した点とかぶらない点、特に新しい点に集中してお話します。

10年前に、私が主税局参事官室で働いたときと比べてみても、今の国際課税を巡る状況というのは非常に変化のスピードが速く、目を見張るものがあります。周りで働いている長年参事官室で勤務している同僚に聞いてみても、特にこの1年間というのは過去最も忙しい1年と言ってもいいのではないかとというくらい課題がたくさんあり、仕事もたくさんあった1年でした。

これから、現在進行形で進んでおります2つの柱アプローチに基づく国際課税の見直しの動きについて、概観するお話をしたいと思います。特に、この7月にこれまでの数年間の交渉の結果、成果をまとめたものとして、G20/OECD Inclusive Frameworkが138 jurisdictionsの合意文書として公表された文書アウトカム・ステートメントが出ましたので、これについてもご説明したいと思います。

それから何と言っても大きなアイテムとして、第1の柱のアマウントA（利益A）に関する多国間条約（以下マルチ条約というふうに呼び

ます）これについても大きな進展が見られました。この今日のプレゼンの中では、まず第1に7月のアウトカム・ステートメントの合意内容を概観した後、アマウントAのマルチ条約に関する新しい要素、続きまして第3に移転価格税制の執行の簡素化を目指すアマウントBの交渉の現状、それから第4にPillar 2のグローバル・ミニマム課税に関する今後の法制化の方向性、それから第5に、最近取りまとめられましたPillar 2のガイダンスの概要などに触れまして、最後に今後法改正が見込まれる暗号資産等に関する報告枠組み、そういったものに触れたいと思います。

1. 総論

〔経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応について〕 国際課税（2ページ）

これは去年も使った資料でございますけれども、国際課税の従来の原則では、外国法人の事業所得、事業利得に課税をする場合には、外国法人の支店或いは工場など物理的拠点がある場合に限るということとされておりました。つまり、そうした支店とか工場とか物理的拠点、これを恒久的施設（Permanent Establishment（PE））と呼びますけれども、PEがないと、外国法人の事業利得に課税できないというのが今までの原則です。

ところが、経済の電子化に伴いまして、電子的サービスを買ってくれる市場国において、物理的拠点がなくてもネットを介してさまざまなサービスを売ったり買ったりすることができるようになりました。この事例でいいますと、事例パターン①、一番下の方で、A国が例えばインドのような巨大な消費者を擁する国、B国がGAFAなどを擁するアメリカともし仮定いたしますと、インドにPEがない場合にはインド側はこのアメリカIT企業に対して課税ができないということになります。こうした問題は、デジタル経済化以前から現れていた課題ではございましたけれども、物理的な拠点を必須としな

いデジタル経済が盛んになるにつれて、より問題が先鋭化したということが言えます。その結果が、今回の大胆な国際課税原則の見直しにつながったと言えるでしょう。

次に、事例のパターン②、左の黄緑の矢印で、こちらはB企業のB国の大企業は、例えば法人税率が3%しか課税されていないような軽課税国C国に子会社を設置して、ここから同様に電子的サービスをA国の巨大な消費者市場に売ることになりますと、この莫大な法人所得は、B国ではなくてC国の方に落ちまして、C国では3%しか課税されないような仮定のケースが考えられます。こうした多国籍グループの親会社のあるB国政府にとっても十分に課税ができないという場合が考えられます。

こうしたケースに限らず、低い税率で多国籍企業の子会社を誘致するのが経済的に得だとしますと、各国は税率の引き下げ競争の罠に陥り、いわばじり貧状態に陥るということが考えられますので、こういう状況を脱するべきではないかというのが今回の見直しの議論の背景にあります。

ここからデジタル・サービス税を各国が導入する動きと相まって、販売活動により得た利益はなるべくその市場国A国側に課税権を再配分すべきではないかという発想が、Pillar 1のアマウントAに関するマルチ条約につながった。それからまた、そもそも税率が低いとC国に多国籍企業が子会社を置いて利益移転などをする、それによって国際租税回避をするという誘因になりますので、各国の課税基盤が侵食されます。企業の国際的な競争状況をゆがめることになりますので、これを防ぐためにPillar 2のミニマム課税を制度化しようとする動きにつながった。全体像としてはこういうことが言えるでしょう。

〔国際課税に関するOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」二本の柱について〕国際課税（3ページ）

こちらが、2本の柱のアプローチの概観を示

したものでございます。2つの柱は、上半分は、今まさに申し上げた背景のところでございますが、下半分の水色で囲まれた部分をご覧くださいますと、3行目にありますとおり、本年7月12日にこれまでの交渉成果がアウトカム・ステートメントとして公表されました。後ほどこれは詳しく説明いたします。

実施のスケジュールといたしましては、第1の柱のマルチ条約が、本年末までに署名式が開かれる予定でして、その後2025年中にマルチ条約が発効することが目標とされております。

第2のグローバル・ミニマム課税につきましては、これは条約ではなくて各国の国内法により実施することとされており、わが国は所得合算ルールIIRを今年法制化したしました。残るUTPR、QDMTTにつきましては、令和6年度以降に法制化をする見込みです。こちら後でご説明いたします。

〔「2本の柱」の全体像〕国際課税（4ページ）

続きまして、第1の柱、第2の柱の全体像です。第1の柱の中に2つコンポーネントがありまして、1つ目が利益A、これがマルチ条約になろうとしているものでして、もう1つが利益B、アマウントBです。こちらは、基礎的なマーケティングのような単純な取引に移転価格税制上の執行上、簡素化・合理化をしようという動きでして、原則的には移転価格ガイドラインの改定により実施される見込みです。

右側の第2の柱、これも2つのコンポーネントがありまして、1つ目が15%の最低グローバル・ミニマム課税ということで、GloBEルールと言われているものです。2つ目が、Subject to Tax Rule (STTR)と呼んでいるものでして、こちらは軽課税国の関連者に対する支払いについて、源泉地国、これは多くが途上国が見込まれていますけれども、こちらに9%に至るまでの一定の課税権を認めるものです。後ほどご説明いたします。

「[BEPS包摂的枠組み]における「2本の柱」
成果声明（2023年7月12日公表）（アウトカム・ステートメント）」国際課税（5ページ）

次がアウトカム・ステートメントのポイントです。前のページで示された各コンポーネントについて、これまでの交渉成果がアウトカム・ステートメントとしてまとめられました。OECDの7月12日のプレスリリースでは、ヒストリック・マイルストーンというふうに表示されましたし、或いは日本の報道でも「100年に一度」と書かれました。特にマルチ条約の条文が実質的に取りまとめられたというのが非常に大きい点です。これまでマルチ条約については、そもそも合意できるのかとか、交渉が暗礁に乗り上げているのではないのかとか、そういう消極的な見方も多かったです。現実にはアmount Aという課税権の再配分という性質上、新たに税収を得る国と税収のベースを失う国が生じる話ですので、マルチのいろいろな貿易交渉と同様、これは各国の利害が直接絡む交渉であって、それが故に、複雑かつ困難な国際交渉になったというのが事実です。ただ、そういう中でもアmount Aのマルチ条約の条文が今回取りまとめられたというのは実に重要な成果であると思っております。

1つ目にございますとおり、一部の国が特定の、つまり全体ではなくごく限られた論点について懸念を示しているというのが明示的に書いてあります。これを速やかに解決するための努力が続いているということが明記されておりまして、これはこの一部の国に全体がブロックされているという意味ではありません。できる限り多くの国がこのマルチ条約に参加しやすい環境を整えるというポジティブな観点から行われているものだと理解していただきたい。7月の成果自体をもう少し積極的に捉えるということが可能ではないかと思えます。

それから3つ目のとおり、署名式を年末までに開いて署名する、また2025年までに条約を発効させることが目指されています。この目標に

向けて、各国においては条約の批准、わが国においては国会の承認が必要になります。それと共に、新たな課税権制度を作るための国内法の立法措置に各国が取り組むことになります。

もう1つ大事なものは、まだデジタル・サービス・タックスを導入していない国に、導入の凍結を求める、導入しないよう求めるいわゆるDST（Digital Service Tax）導入凍結合意、これはスタンズティルというふうに通称呼ばれておりますけれども、これが本年末に期限切れを迎えます。紛らわしいのですが、条約とは別の合意でして、このDSTのスタンズティル合意が1つの並行した焦点です。この※のところが実は大事でございまして、マルチ条約の対象企業となりそうな企業の最終親会社の60%を占める30以上の国・地域がこのマルチ条約に署名することを条件として、本年末に期限を迎えるDSTスタンズティル、DSTの導入凍結合意を来年末まで延長することが今回合意されたということです。これは非常に重要なポイントです。

これはすなわち、今年の年末までに仮に対象企業の60%、それから30以上の国・地域というこの条件がそのマルチ条約に署名できない場合、特に対象企業の最終親会社の多くが存在すると想定されるアメリカが署名できない場合には、年明け以降DSTのこの導入凍結合意の期限が切れてしまい、延長もできないということになりますと、国際課税システムがDSTによってまた不安定化するおそれが生じ得るということが想定されます。

「G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）（2023年9月9～10日 於：インドニューデリー）」
国際課税（8ページ）

ですので、こういう事態を避けるため、8ページにございますとおり、今月インドで開かれたG20の首脳宣言において、上から5行目の通り、2023年後半にマルチ条約を署名できるよう準備するため、マルチ条約に関する幾つかの懸

案事項を速やかに解決することを求めると、この首脳宣言に具体的に書き込まれました。これも今までにないことで、大きい進展です。

2. 第1の柱 利益Aに関する多数国間条約 〔第1の柱（市場国への新たな課税権の配分） 国際課税（10ページ）〕

次に、10ページ以降、第1の柱の中身をご覧ください。これは昨年もお示した第1の柱のマルチ条約の概要です。まず対象企業は売上高200億ユーロ（約3兆円）を超え、かつ利益率が10%を超えるような超大規模で高利益水準のグローバル企業が対象です。全世界で100社程度、日本においても数社が対象となると見込まれております。巨大グローバル企業の残余利益に対して市場国側の課税権を認めるという考えに基づいておりまして、第1の柱の課税はあくまでも残余利益部分を概念的に切り出して、その4分の1を配分利益として市場国に課税ベースとして割り振る仕組みでございます。

具体的には、下の四角のところ、全体のグローバルな収入、この売上げからまず一番下の費用を差し引いた上で、売上げの10%に当たる通常利益とみなすもの、これを差し引いて、これを赤い点線のところが残余利益となりますが、残余利益の4分の1を配分利益として利益Aと呼んで、市場国に割り振る配分利益とします。現時点で、残念ながらまだマルチ条約の条文そのものがまだ最終的な調整中ですので、公表されておられません。ただ、全ての条文が公表されるのもそれほど遠くはないと考えられています。

〔利益A（市場国への新たな課税権の配分）に関する多数国間条約交渉の背景・経緯等〕 国際課税（11ページ）

続きまして11ページに、このマルチ条約が交渉されることの背景として、先ほど申し上げたデジタル・サービス・タックスの動きがございますので、ここに一応今までの過去の経緯をまとめております。やはりこの2010年時代からの

BEPSプロジェクトの中でも、こういう巨大デジタル・グローバル企業に対する課税問題が難しいということが認識されて、いわばそれに対して業を煮やした欧州諸国が、2019年に相次いで各国独自の一方的な課税としてデジタル・サービス・タックスを導入いたしました。これに対して、アメリカが米国企業を不当に差別して課税していると反発して、報復関税を課す旨発表したということでした。後で申し上げますが、政府税調の答申でも示されたとおり、デジタル・サービス・タックスというのは、法人居住地国による法人課税との関係で、実質的な二重課税を生じているのではないかという指摘があります。それから、アメリカによる報復関税を招くおそれもありまして、デジタル・サービス・タックスに関しては問題が少なくないと認識しております。

今回のPillar 1のマルチ条約は、こうしたデジタル・サービス・タックスがはびこることを防止して、国際租税システムの安定化を促進する目的があります。逆に、マルチ条約が成立しないと、デジタル・サービス・タックスの導入が拡散して国際課税システムが不安定化するデメリットが生じる。そういう混乱した状態よりは、やはり面倒で複雑な国際交渉を伴うとしても、マルチ条約をきちんと作ろうと、二重課税調整義務もきちんと盛り込んで安定的な国際課税システムを築く方が望ましいというふうに考えられたために、こういう形で困難な交渉が続けられて条文が取りまとめられたと考えられます。

税収というのは必ずしもマルチ条約のコアな目的ではなくて、やはりこの安定化というのが非常に大事だと思います。先ほどアウトカム・ステートメントの中でもご説明しましたとおり、このマルチ条約とデジタル・サービス・タックスの凍結合意というのはセットで大事なものであるということもお示ししたいと存じます。

次の12ページは各国の例でございますので、

時間の関係で飛ばしまして、13ページに参ります。

〔利益A合意の概要（2021年10月）及び新規公表事項（2023年7月）〕 国際課税（13ページ）

マルチ条約の利益Aの合意の概要に関して、特にこの中では、今回新しく加わったアイテムを赤字で記載しております。基本的に2021年10月合意の大枠は維持されていますが、まず、条約の適用から除外されるセクターとして、従来、regulated financial services（規制された金融機関）と採掘産業が掲げられておりましたけれども、今回新たに防衛装備品に関わる部分と、それから海外事業をほとんど行っていないほぼ国内のみで完結するような事業という企業も適用除外の対象に加えられました。

また、その2つ目のポツのとおり、対象企業につきましては、2021年合意にも記載の通り、条約の発効後7年後にレビューを行いまして、円滑な制度の実施を条件としまして、グローバルの売上閾値、今、200億ユーロでございますが、これを半分にして約1.5兆円の売上閾値に引き下げるということで、対象企業が拡大するということも7年後に見込まれるということになっております。

それから新しい点としては、一番下でございますが、条約の発効要件が今回明らかにされまして、対象グローバル企業の最終親会社の60%以上をカバーする、かつ30以上の国・地域が批准する、これが発効要件という形で明らかにされました。

ですので、端的に言いますと、アメリカに現実には相当数の対象企業が存在すると考えられますので、アメリカがこの条約に批准して参加するということが極めて重要であると言えます。

〔ソースルールの原則及び共通ルール〕 国際課税（14ページ）

続きまして、14ページ、15ページに利益Aのソースルールについて記載しております。こち

ら、マルチ条約の条文がまだ公表されておられませんので、2022年7月公表されましたプログレス・レポートに基づいて簡単にソースルールについてご説明しますと、基本的にはグローバル企業グループは全ての収入の源泉地を特定しなければならない。収入の源泉地は、信頼できる方法として指標、それから配分キーによって特定するということになっております。源泉地は、基本的には次にありますとおり、信頼できる指標によって特定するということになりますし、もし指標が見つけれない場合は、各ソースルールで許容されている限りにおいて配分キーを利用することができるとなっております。

収入の分類につきましては、源泉地を収入のカテゴリーに従って特定することと、複数のカテゴリーにもし該当するような収入については、支配的な性質で源泉地を決定することになっております。もしどのカテゴリーにも当てはまらない収入というふうに出てきた場合は、最も類似した収入のカテゴリーに従って源泉地を特定しなければならないということにされております。

〔ソースルール全体像〕 国際課税（15ページ）

15ページの方は、具体的なソースルールの全体像を図解したものでございます。

〔二重計上調整・二重課税除去の適用に関するイメージ図〕 国際課税（16ページ）

続きまして16ページに参りますと、これが今回のマルチ条約で一番困難な交渉の背景をなるべくイメージでご説明したいと思って新しく作った資料です。これは、アmount Aは既存の法人税の下で既に課税されている利益をベースに、課税を新たに行うものでございますので、何らかの措置を講じないと、概念上その企業が所在する国で既に課税されている法人税と、それからマルチ条約で市場国に新たに配分されるアmount Aの課税との間で二重課税が生じるということになります。このために、アマウン

トAでは、市場国において新たに課税される利益が元々存在する国において、二重課税を除去する仕組みというのを設けております。

この図では、左側にアmountAの配分を受けて課税ベースが増えることが期待される市場国、これをYとして置いていまして、右側に子会社が存在することで、二重課税除去の責任を負うZ国というふうに置いております。ただ、あらかじめお断りしておきますと、単純化したイメージ図でございますので、例えば上に親会社Xと書いてありますけれども、この国は実は市場国Yになることもありますし、Z国側になる場合もあるということです。この図は実際にX国がアmountAを受け取らないということを意味するわけでもないですし、或いはX国が二重課税調整の義務を負わないということの意味するわけでもございません。或いは、同様にY国もZ国も同時に市場国にもなり、かつ二重課税調整義務国にもなり得るということです。単純化した図ではございます。

ただ、ここで申し上げたいのは、同じ国が同じ課税ベースに課税しないように調整するということを二重計上調整（Double Counting Adjustment）と呼んでおります。他方で、異なる国が同じ課税ベースに課税しないように調整することを二重課税調整（Double Taxation Adjustment）ということで、区別して呼んでおります。

この図においては、市場国Y国に既に存在するグローバル企業グループの子会社A及びBに既存の法人税をY国が課しているという場合には、当該グローバル企業グループの残余利益の一部に既に市場国Y国が課税しているというふうに考えられますので、ここにさらにアmountAをそのまま配分すると、Y国から同じ課税ベースに2度課税される。ここが二重計上（Double Counting）の問題が生じるということです。アmountAはグループレベルで基本的に算定される概念上の金額ですので、国別の利益のうちにどの程度そのアmountAに相当

する利益が含まれるのかについても、概念的に決定する必要があります。

ここでは、二重計上部分をもし多く見積もると、この市場国Y国側のアmountAの取り分が減ってしまうという構図になります。アmountAによる取り分が多いことを期待している市場国Y国からすると、これは非常に交渉上大事なポイントになるわけです。或いはアmountAの流出を覚悟せざるを得ないZ国からすると、総額のパイをなるべく少なくしたいということがありますので、ここはなかなか交渉上譲り難い大事なポイントになってきます。

二重課税調整につきましても、アmountAの額が大きくなればなるほど、二重課税を調整すべき額が増えますので、Z国側の負担が増します。それぞれ自国が市場国側なのか、或いは二重課税除去を行う側なのか。これを踏まえまして各国は交渉に臨んでいるということで、詳細な制度設計になればなるほど利害の対立が生じるというところです。

それから二重課税除去国のZのような国が複数存在する場合に、どの国がどれくらい二重課税調整の義務を負うかというところにつきましては、これは昨年の租研大会でもご説明しましたが、基本的にはZのような二重課税除去国となる候補国ごとに、jurisdictionsごとにそこに所在する企業グループ内の子会社の利益等を合算して、その収益性をjurisdictionsごとに比較して、収益性の高い国から順番に二重課税除去の責任を負うという方式（ウォーターフォール方式）にしております。

収益性を測る指標としては、RoDP（Return on Depreciation and Payroll）ということで、これは利益を減価償却費と人件費の合計で割ったものを使っております。それで、利益が同じ場合であっても、実物資産とそれから人件費が相対的に少ない場合に、収益性が高い子会社が集まっているというふうにみなされます。そういった国が法人課税を行う場合には、外税控除など二重課税除去を行う、除去する義務の責任

が大きくなりますので、税収も落ちる可能性が高いということになります。

以上が16ページです。

〔税の安定性 (Tax Certainty)〕 国際課税 (17ページ)

次が、Tax Certaintyと言われている税の安定性の話です。アマウントAは、関係する国が多いですし、税務当局の執行負担、或いは納税者のコンプライアンスコストも非常に大きいので、多数国間の紛争を未然に防ぐために、納税者の任意の要請により税の安定性、すなわちTax Certaintyを確保するために、拘束的かつ義務的なメカニズムが用意されています。

利益Aに関する税の安定性は2つ分類があり、ちょっとトリッキーなのですけれども、1つは利益Aそのものについての安定性、それから2つ目は利益Aに「関連する争点」(related issues)についての安定性という2つの分類がありまして、それぞれ別個の制度として検討されてまいりました。

まず利益Aそのものについての安定性に関しましては、1つ目として、まず利益Aの対象外であるということの確認を求める企業グループに対するものとして、①スコープ安定性プロセスというのが用意されておりまして、2つ目が、対象年度の利益Aについての安定性を提供するための②包括的安定性プロセスというものです。3つ目が、①と②の確認項目の一部について将来年度にわたって事前に複数年の保証をするための③事前安定性プロセスというもので、この3つが用意される見込みです。

これら3つのプロセスについて、審査パネルが合意に達しない場合、又は審査結果に対して関係国が同意しない場合、これは裁定パネルにより解決される予定です。他方で利益Aに関連する争点、先ほど申し上げた2つ目の分類のrelated issues、こちらは具体的には主にPE課税、或いは移転価格課税に関する紛争というのが想定されますけれども、このような紛争であ

って利益Aの二重課税除去に影響を与えるもの、これが予定されている対象です。これらについて、現行のOECDモデル租税条約における仲裁規定をベースに、紛争解決手続きを導入することが見込まれています。

3. 第1の柱 利益B移転価格税制の執行の簡素化・合理化

〔利益B (移転価格税制の執行の簡素化・合理化) について〕 国際課税 (19ページ)

次が19ページに飛びまして、利益Bの方です。こちら、移転価格税制の執行上、基礎的マーケティング・販売活動として特定された取引につきまして、簡素化・合理化された独立企業間原則を適用する枠組みでして、主として低キャパシティの国のニーズに焦点を当てることとされておりまして。具体的には、一定の簡易的な基準により対象取引を特定し、これをスコーピングと呼んでおりますけれども、その上で、あらかじめ策定・公表された利益率の適用表、これをマトリックスと呼んでいまして、これに基づいて利益率を適用することで、適正な移転価格を算出することを目指しております。

これにより、日本企業にとっては詳細な移転価格分析が簡素化・合理化されるということで、コンプライアンス・コストの低減に資するのではないかと思います。また、利益Bが安定的に運用されることで進出先における移転価格税制の適用の不確実性が払拭されるということが期待されております。なお、利益Bは、利益Aや第2の柱とは異なりまして、対象企業となる基準、或いは売上高・利益率に制限はございませんので、幅広い企業が利益Bの恩恵を被ることができると思われます。

〔利益B具体的な枠組み案 (対象取引、価格算定方法、執行方法)〕 国際課税 (20ページ)

利益Bの対象取引、或いは価格算定方法、執行方法、それぞれのあり方につきましてはまだ交渉の途中でして、今年の年末まで交渉するこ

とになっていまして、まだまとまっていません。パブリック・コンサルテーションが今年の夏に行われておりましたので、その中身について現在の案をご紹介します。

まず、対象取引のスコーピングについて、左上のボックスにございますとおり、多国籍企業のグループ内企業より商品を購入して第三者に販売するような、典型的には卸売取引、或いは第三者への商品販売に貢献する仲介取引及び委託取引、すなわち仲介や委託形式による卸売取引というものが想定されております。

ただ、これらの取引をこの右にありますような定量的、或いは定性的な基準と組み合わせてスコーピングの外延を画そうとしております。具体的には、移転価格の算定方法におきまして、片側検証が適切であるという取引が前提なのですけれども、さらに加えて、ここから先が争いがまだあるのが、スコーピング基準として定量基準のみで限定するか、或いは定量基準に加えて定性基準も併せて使うべきか。ここが議論されているところです。

また、左下にございますとおり、執行方法についてもまだ結論が出ておりません。これは、すなわち納税者がアマウントBを使うと選択した場合にのみ、アマウントBの適用を認める形とする、これを「セーフハーバー方式」というふうに呼んでいて、その納税者の選択に委ねるセーフハーバー方式を取るのか、或いは納税者の意思にかかわらずアマウントBのスコープに入ると判断された取引について原則としてアマウントBを適用するという「原則適用」という形にするのか、その辺がまだ議論が継続中のございます。

この点、経団連はパブコメで意見を提出され、産業界はセーフハーバー方式を強く希望されているという認識をしております。

〔利益B価格算定方法「利益率の適用表（検討中のもの）」国際課税（21ページ）

続きまして21ページの利益Bのマトリックス

でございます。こちら、市中協議の文書にございますとおり、縦軸に売上高営業資産比率と売上高販管費率、横軸に産業分類を取りまして、その産業分類は次のページに書かれております。これによって適用される利益率がマトリックスに記載されておまして、各利益率に $\pm 0.5\%$ のレンジを持たせるという提案となっております。上の囲みの2点目に書いてございますけれども、いわゆるベリー比のキャップ・アンド・カラーと呼ばれているものが規定されており、機械的な当てはめで、特に日本企業との関係では過大な利益率が適用されることを防ぐために、当該利益率を適用した結果に売上総利益割る販管費の比率が1.5倍を超えてしまうような場合には、1.5倍の水準まで引き下げるという措置が提示されております。マトリックスにおいては、低い売上高営業資産比率の分類のみ、売上高販管費率の低いものかどうかで分ける基準が提示されております。その理由としては、売上高営業資産比率と利益率との間に一定の相関関係が見られますけれども、他方で売上高販管費率と利益率との間では、売上高販管費率が一定の水準を超えると相関関係が見られないということで、縦軸において売上高営業資産比率を軸としつつ、売上高販管費率については低い利率についてののみ取り込んでいると考えられます。

わが国としては、海外に進出する日本企業の産業界の意見を踏まえるということで、アウトバウンドの活動の実態により配慮したいというふうに交渉に臨んでおまして、この適用表のマトリックスの一番下の行の辺、或いはベリー比の導入を強く求めて交渉しております。

〔（別紙）利益率の適用表（検討中のもの）の産業分類〕国際課税（22ページ）

次の23ページは、時間の関係で具体的には申し上げませんが、経団連が出された利益Bに関する意見書の概要を記載しております。以上です。

Ⅱ. 第1の柱に対する意見・質問

(吉村) 西方さん。第1の柱について、まだ確定していない事項もある中、丁寧に、しかも分かりやすくまとめていただきまして、本当にありがとうございます。それではここでパネリストの皆さんから順次ご質問ご意見を頂戴したいと思います。最初に青山さん、どうぞよろしくお願いいたします。

(青山) 千葉商科大学の青山です。西方参事官には、大変詳しいご説明、ありがとうございました。特に昨年の時点での進捗状況から、今年新たに進展したところを中心に、ご説明いただきまして、理解できました。

まず、7月のアウトカム・ステートメントをもって、第1の柱を中心とした2つの柱の最新の推進方針について、インクルーシブ・フレームワーク（IF）で合意され、それがG20首脳宣言でも支持されたことは、国際税制の簡素化を求めて本プロジェクトに協力してきたビジネス界にとっても、予測可能性を高める国際協調の進展として基本的に評価できるものと思います。その中で、OECD・IFの場で日本企業からの密接な意見聴取を踏まえて、困難な国際協議をリードしてこられた西方参事官はじめ財務省の交渉担当者の方々に、まず敬意を表させていただきます。

その上で、今ご説明いただきました第1の柱に関係しまして、交渉過程、それから幾つかの重要な点についてコメントさせていただきます。

まず利益Aについてでありますけれども、ビジネスの立場からは、先ほどDST（デジタル・サービス・タックス）との関係をご説明いただきましたが、何といたっても不ぞろいなDSTによる課税の不安定性からの解放のためには、スケジュール管理をしっかりやっていただいて早期の多国間条約の署名・発効が不可欠と思われ

ます。参事官も触れられましたとおり、DSTのスタンドスティルの期限到来との関係でも幾つか不安定要因があるようですが、さらにご回答可能であれば、今後の見通しに関連してまず2点追加確認をお願いしたいと思います。

1点目は、多国間条約に関し、一部の国が提示する特定の論点の内容について、現在まさに検討中と伺いましたけれども、どのような状況なのか、何か追加的に伺えることがございますでしょうか。

また、結果として既にもう9月を迎えている中、2023年中の多国間条約署名式となってくると、かなりタイトなスケジュールが予想されますが、この実現可能性如何も心配されます。これをお尋ねしますのも、自国のDSTの導入計画との関係で態度を硬化させていると聞きますカナダの対応があるというふうにも伺いました。この辺のところも含めて、見通しをお伺いできればと思います。

それから2つ目が、今回多国間条約発効要件が明らかになって、参事官ご指摘の通り合意発効には先ほどの条件を見ますと、アメリカの参加が不可欠と思われますけれども、アメリカは一般的に多国間協定を基本的に受け入れないとする議会の方針があると聞いており、バイデン政権はこの点についてどのような解決策を見込んでいるのかというのが2点目でございます。

次に利益Aの中身の方につきましては、2点確認させていただきたい点があります。1つ目は、利益Aのカーブアウト業種についてで、防衛産業は別にして、ビジネスの要望が入れられて、外国事業が僅少な国内メインの企業、これは多分電力やガスなんかだと思いますが、これが除外されましたけど、この除外はいわゆるデジタルサービスを国内を主体でやる通信事業もカバーもするのかどうかという点です。

2つ目、これは参事官も一番困難で重要な交渉であると指摘されました二重課税の解消方法についてであります。先ほど二重計上と二重課税という2つに分けて、非常に分かりやすく図



説していただきましたが、この問題をパッケージでうまく解決するための協議がどのように行われていることがよく分かりました。産業界では、予防手段、事前安定レビューと事後的パネルの双方とも大きな関心事であったわけですが、先ほどのご説明いただいたページ16の表の中で、解決ができなかったときに審査パネルで取り上げる、或いは審査パネル等もうまういかなかったときに、最後は裁定パネルがあるよとこういうお話があったのですが、これらはどんなメカニズムで今のところ協議されているのかということをお伺いできればと思います。

最後に、利益Bについてですが、利益Bは途上国の要請に応えるものと位置付けられていますけれども、先進国側から見ますと既にAPAなど既存の移転価格合意が成立しているものを覆す強制適用となりますと、税の安定性を阻害する要因になるのではないかとということで、ビジネスからの懸念が大きかった部分です。納税者選択のセーフハーバーの位置付けも提案に含まれていますけれども、途上国の主張ぶりも踏まえまると、年末までの間の着地点の見通しがどのようになるのか。追加的なコメントをいただければと思います。

また、現在行われている市中協議では、対象取引について定量・定性基準の採用や産業分類を含む利益率適用表が提案されておりますけれども、決め方いかんでは簡素化の方向でやるの

だと言っていたこの作業が、複雑なメカニズムに組み込まれてしまう危険もあると思います。この辺のところは、ビジネスからのパブコメにご配慮いただくことになると思いますけれども、これらについての途上国の反応は一般的にどうかということか、もしお教えていただければということです。以上でございます。

(吉村) 青山さん、ありがとうございます。
それでは鈴木さん、よろしくお願いいたします。

(鈴木) ブリヂストンで税務を担当しております鈴木と申します。本日はよろしくお願いいたします。西方さん、今日は非常に分かりやすいご説明をありがとうございました。私が初めて租研大会の国際課税討論会に参加させていただいたのは、2007年の59回大会で、そのときのテーマは「租税条約と外国税額控除」というものでした。当時は今回のテーマである「2本の柱」や「多数国間条約」など想像もできなかったわけで、感慨深いものがあります。

さて、いまご説明いただいた第1の柱についてですが、これはアメリカが障害となって当分は実現しないだろうと私が勝手に思い込んでいたこと、また今はとにかく第2の柱への実務的対応に追われていることから、正直申しまして、具体的な課題の洗い出しとか、実務的な対応の準備というのがあまり進んでいないという状況です。しかし、多数国間条約の署名が年内に予定されているなど、本当に導入が目前に迫っているということをご説明から再認識いたしました。

利益Aにつきましては、日本では適用対象になる企業は数社程度、世界でも100社程度と先ほど西方さんからご説明ありました。弊社について言えば、現時点では弊社はタイヤの製造・販売というある意味非常に古典的な事業がマジョリティを占めている、つまりデジタルエコノ

ミーといった分野からはかなり離れたところにいると思われるのですが、近い将来、この極めて複雑な利益Aの申告を余儀なくされる可能性があるという状況です。

最速2026年から適用になると理解しました。これは弊社固有の事情ではありますが、経営そのものが地域軸で行われるかたちになっており、決算も地域SBUごとのサブ連結で行っておりまして、恥ずかしながら本社からグループの末端まで簡単に情報が取れるようなインフラが現状整っておりません。ワンストップショップ方式によって申告納税は本社が代表して行えるようになったとしても、ソースルールの適用だとか課税ベースの算定、更に利益Aの配分、そして先ほどおっしゃっていた二重計上調整や二重課税の除去などを正確に処理するには、専用のシステムをこれから導入しなければならないと考えています。

今日のご説明からも、それぞれのステップが煩雑で実務的にかなり難易度が高いように感じました。計算の過程でエラーが生じると影響が全世界に及びますので、企業としては万全の対策を期すために今後相当のリソース、お金と人をかけて開発していく必要がありますが、現実にはシステムを開発しようにも、詳細が固まらなければ要件定義がなかなかできず着手が難しいのが実情です。

多数国間での取り決めですので、国内制度のような自由度がないというのは理解しておりますけれども、やはり納税者にとっての準備期間、つまり詳細がはっきりしてから実施されるまでのタイムラインというのを、できるだけ長めに考えていただけるようにご配慮いただきたいというのが率直なお願いでございます。

次に利益Bですが、その導入の目的は、先ほど西方さんからご説明があったとおり、税務行政の対応力が低い国、すなわちローキャパシティ国に配慮して、基礎的なマーケティング及び販売活動に対する独立起業原則の適用を簡素化するものと理解しております。そして、計量経



済学的な分析の結果として、今回のような適用表が提示されていると理解いたしました。

しかし、納税者が基礎的なマーケティング及び販売活動をサービスプロバイダー的な機能と捉えるならば、恐らくPLIは最初からベリー比を選択することが多いと思われますし、加えてその取引において、例えば運転資本が重要である場合はその運転資本に係る利息の調整とかを行っている会社が多いのではないかと思います。

また、このようにして納税者が設定する移転価格と、適用表のレンジに差異がある場合は、ベリー比でのチェックが入るということは承知しましたけれども、セーフハーバーという形で導入したとしても、ローキャパシティ国において強引な課税が行われれば、やはりコンフリクトが生ずる可能性があるのではないかと危惧します。

また、利益Bは、OECDの移転価格ガイドラインにおいて対応されると理解しましたが、これは本邦においては事務運営指針の改定で対応ということになるのでしょうか。そして、その場合は、利益Bの適用表による価格でも納税者が適切と信じる価格でも、どちらでも選択可能、というような形になるのでしょうか。紛争解決の手段は講じられると期待しておりますけれども、複数の考え方が存在していると、ローキャパシティ国に新たな課税の手段を与えることになる可能性があるのではないかと心配しております。第1の柱についての私のコメントは以上

です。ありがとうございます。

(吉村) 鈴木さん、どうもありがとうございます。それでは一高さん、よろしくお願いいたします。

(一高) 西方さん、詳細なご説明ありがとうございます。ご説明にあった2022年の利益Aに関する進捗報告書に含まれる国内法のモデルにおいて、連結財務諸表上の利益を基点とする残余利益の計算も画期的ですけれども、売上・収入金額を基準とする市場国への配分は、定式配分の肝であり、収入金額の源泉地決定がどう決まるのが大変注目されました。ご説明からは、スライドの14、15あたりですけれども、原則は取引類型ごとのソースルールを当てはめて、また所定の条件の下でより大まかな配分キーも利用できるということが分かりました。

ここでは、取引類型をどう区切るか、そして地理的な源泉地をどう判断するかというソースルールを巡る一般的な問題が生じることが想像できます。しかも、巨額な残余利益の25%を丸ごと割り当てる基準にもなるものなので、影響も大きいように思います。PE課税のAOAのような重要な人的機能や経済的所有を根拠とする帳簿を基本的には信頼した所得配分の流れには乗らずに、取引ごとのソースルール判定に戻ったようにも見えますが、個別の判定に際しての基本的なスタンスとしてどのようなことが考えられているのでしょうか。

ここでは、複数の読み方がある基準、例えば役務提供地であるとか使用地といったものについて、基本的には納税者の帳簿や会計記録が尊重されるという理解でよいのでしょうか。或いは、今後その判定を機械的・統一的に行うための指針などが期待できるのでしょうか。個別には、例えばオンライン広告の提供に係る収入のソースルールは、広告の視聴者の所在地だとさ

れます。こうした場所は、信頼可能なやり方で納税者又は執行当局は判定や情報入手ができるのでしょうか。国ごとの執行能力の違いや情報交換に係る納税者の懸念も想像できます。

そして、スライドの19～23あたりの利益Bですけれども、これは関連企業で機能の軽い卸売業者やコミッションア等に対して、取引単位営業利益法などを適用したのと同様の結果、すなわちルーチン利益のみを帰属させるという帰結を、比較対象によらない簡単な方法でもたらしそうとするものと思われます。簡素化自体は納税者にとって良い面であります。他方で、結果的に現地子会社に帰属する利益が名目的なものとなり、重要な人的機能の集まる親会社の国などに超過利潤と課税が集中する結果をもたらしがちです。なので、例えば米国が利益Bの適用対象に関し、定性的に見て基礎的な活動を超えていても除外しない方がよいというA案を支持するのは自然なことかもしれません。このように、利益Bの適用が税負担の面で納税者にとって有利なのか不利なのか、一概に言えません。

そこで、これが誰のための簡素化か、つまり納税者が選択的に依拠し得る制度なのか、それとも執行能力や比較対象データに乏しい途上国当局のための選択肢なのかが問われます。例えば納税者は、内部コンパラを使ったCUP法を根拠とする場合だけ、利益Bとしての計算を覆し得るという現在の方向性（OECD, Pillar One – Amount B, Public consultation document, 17 July 2023 – 1 September 2023, 25）からは、途上国の執行を支えるという趣旨を見て取ることができます。ただ、こうした扱いは最適方法ルール等の抵触がないのかが気になります。移転価格ガイドライン上の一律の利益計算の先例として、低付加価値のグループ内役務、いわゆるIGSにおける簡便法（5%のマークアップ。パラ7.61）がありますが、ガイドラインでは多国籍企業グループがこの簡便法を選択して適用し、税務当局がこれを受け入れる、或いは受け入れないという状況を前提にしています（パラ7.52-



7.53)。各国の移転価格税制が、証明責任の所在やもっぱら課税処分の根拠とされるのか、それとも納税者による申告調整も要求するのかといった適用上の違いがある中で、利益Bの枠組みとしてもある程度その国の移転価格税制に適合させる余裕があった方がよいように思われます。スライド20で示された執行方法の検討事項に対するわが国のスタンスを聞かせていただければ幸いです。

最後に、税金逃れとの関連でご質問いたします。例えば納税者が税負担面で利益Bの扱いが不利だと予測できる場合、財務会計上の売上高販管費率自体を調整し、利益Bの扱いを避けたいと考えるかもしれません。また、利益Aでは、具体化されたソースルールの下で税率の高い国のネクサスを避けるべく、取り決めに工夫するかもしれません。こうした財務会計への逆基準的な影響や課税逃れといったことは、2つの柱における制度設計において、どの程度意識され、或いは懸念されているのか、またどんなことが議論されてきているのか、可能な範囲で教えていただければ幸いです。以上でございます。

(吉村) 一高さん、どうもありがとうございます。具体的な適用を念頭に置いた質問も含めて、お三方から幅広くご意見ご質問が出たかと思います。それでは、今のご意見ご質問を受けて、西方さんの方からご回答いただければ

と思います。どうぞよろしくお願いいたします。

(西方) いろいろと詳しいご質問ご意見ありがとうございました。

まず青山さんから頂きました質問につきましてもですが、DSTを巡るもろもろの交渉、或いはマルチ条約署名なるかという現在の状況ということです。なかなか各国の立場もありますので、ご質問に答える上で限界はいろいろあるとは思いますが、可能な範囲で申し上げるとしますと、やはり、繰り返しになって恐縮ですが、各国がばらばらにDST課税をし、それにアメリカが報復関税をするというような事態は、また起きてはいけない、避けなければいけないということで、アウトカム・ステートメントがまとめられたところもでございます。まずはおっしゃいましたとおり、DSTスタンドスティル、凍結合意がきちんと延長される必要があります。これは非常に大事ですし、逆に各国はこのデメリットをきちんと認識して、署名をする必要性が高いという認識を持って、真剣に交渉が行われているところです。

ですので、漫然と条約ができたから署名するというよりは、やはり裏に控えているデメリット、或いは不安定化を避けるという意味で署名の必要性というのは認識されているというふうに思います。

これもあって、サミット的首脳宣言にこの件が書かれたというのは、やはりそれなりの各国の危機意識の表れというふうに言っていていいでしょうし、ペンディング・イシューも解決せよというふうにわざわざ首脳宣言にも書いてありますので、これは政府当局にとっては重い首脳宣言だというふうに認識しております。

それから、カナダにつきましては、フリーランド副首相兼財務大臣が、このアウトカム・ステートメントと同じ日に大臣ステートメントを出され、なぜアウトカム・ステートメントに反対したのかということを書かれております。こ

ちらはやはり、新規のDST導入の手をふさがれるということについて非常に不満があるということ、それからDSTを実際にやっている国もある中で、どうしてできないのだという不満を表明されたということです。ただ、基本的にはアメリカとカナダの間で二国間の問題として、まず一義的には米国とカナダの間で交渉してほしいところです。

それから、日本は今年G7の議長国でしたので、いろいろな局面で折に触れてG7の取りまとめ役としてスケジュール管理、或いはまとめようということでのいろいろな努力をしております。そういう意味ではアウトカム・ステートメントに出てきたタイムラインをきちんと守れるように、今後も努力をしていきたいと思っております。

それから2つ目のアメリカの動向というか、特に議会との関係でマルチ条約がどうなるかというご質問を頂きました。これはなかなか私の口から答えることに限界がありますけれども、やはりまずマルチ条約の対象企業の多くがアメリカに存在するということは、重要なポイントですので、アメリカの参加が非常に重要であるというのはまさにおっしゃるとおりです。アウトカム・ステートメント、これは資料の7ページ目のパラ13、アウトカム・ステートメントのパラ13というところに、赤線を引いてありますが、「the interdependence of Amount B and the signing and entry into force of the MLC」と書いてあります。いわばこのアマウントAとアマウントBはinterdependenceの関係にあると記載したというのは、実はこれは含意がございます。報道によるとアメリカの議会はアマウントBを実施すべきだと非常に熱心であると聞いておりますので、ここから先は私の個人的な見解とさせていただきますけれども、アマウントBを求めている米国議会と、そういうアマウントBとアマウントAと一緒に議論する、或いはinterdependenceも考えていくという中で、マルチ条約についてもアメリカの受け入れやすい

形で交渉していきたいと考えております。アメリカを含めて、30の国・地域、60%の対象企業が十分に集まるように、署名或いは発効に向けて各国と交渉してまいりたいです。

それから3点目のマルチ条約からカーブアウトされる業種、適用除外となる業種について、通信業者もカバーするのかというところです。この点につきましては、基本的に業種に着目した除外ではありませんで、国内メインかどうかということだけで一応判断するということです。概念的には通信事業もカバーされる可能性はあるというところです。

これは、産業界のご意見を踏まえて、パブリック・コンサルテーションでのご意見を踏まえてこうにされたという交渉経緯もあります。ただ、海外事業をほとんど行っていないという要件は、なかなか結構これはハードルが高いとも言えます。ですので、個社の状況によって当該除外セクターに入るかどうか、ご判断いただくということになるでしょう。

それから4つ目のご質問が、Tax Certaintyについて、でした。利益Aに関する税の安定性は、利益Aそのものについての制度と、そのrelated issuesに対する別個の制度が検討されてまいりましたが、まず利益Aそのものの安定性に関するプロセスは、審査プロセスと裁定プロセスからなる紛争の事前防止メカニズムとして、途上国を含めて全ての国において義務的かつ拘束的な安定性が確保されるということになります。審査プロセスは、企業グループの最終親会社の所在する国の当局であるリード税務当局による審査か、或いはリード税務当局を含む7カ国の税務当局で構成される審査パネルによる審査のいずれかが基本になると考えられておりまして、審査パネルは、まだ公表されていないので詳細は控えますけれども、基本的にはリード税務当局、それからリード税務当局を除く複数の二重課税除去国、それからリード税務当局と二重課税除去国を除く複数の市場国で構成されまして、いずれにしても税務当局の

職員のみが審査に参加するという事です。

これに対して、審査プロセスで合意されなかった場合に実施される裁定プロセスにつきましては、裁定パネルの中立性・効率性を確保するために、パネルは政府職員で構成されるべきなのか、或いは政府職員以外の独立専門家で構成されるべきなのかということが協議されております。裁定パネルの決定は、審査プロセスで候補となった複数の解決案の中から、全会一致或いは単純多数決又は1つの争点に対して複数の解決案がある場合にはその順位付け投票というような形で、その中から1つの選択をするとしております。

それから、もう1つのカテゴリーの利益Aに関連する争点、related issuesに関する安定性につきましては、利益Aに対して影響を与える紛争ということで、先ほど申し上げた移転価格課税とかPE課税について、権限ある当局間の相互協議で解決できない場合に紛争解決パネルを設置するという事で解決を図ろうという紛争の事後解決メカニズムです。利益Aに関係するものでありますので、このメカニズムの必要性についてはある程度コンセンサスはあったのですけれども、移転価格制度のいわゆる仲裁制度に反対している国がございまして、そういう国では抵抗感がいろいろありますので、こういう経験不足或いは執行能力不足の国に配慮する形で、一定の途上国には選択的な適用を認めるということが協議案で提案されております。

それから、5つ目として利益B関連で、セーフハーバーの位置付け、或いは定量・定性基準がどうなるかということをご質問いただきました。これも交渉途中なので難しいところありますけれども、やはり納税者の選択に委ねるかどうか、そのセーフハーバー制度を取るかどうかというのが1つの論点でございまして、ここを今議論しているところです。

執行の方法につきましては、「原則適用」の場合には例えば課税当局からの課税リスクを極力回避するためのバッファーとして、プライシ

ングのレンジは広いものであるべきという形の意見も勘案して検討されておまして、なかなか今の段階での着地点の見通しというのは難しいところかなと思っておりますが、交渉は頑張ります。

あくまでもビジネスのパブリック・コンサルテーションにおけるコメントというものをきちんと踏まえて交渉したいというふうに考えております。青山さんのご質問に関しては以上です。

次にブリヂストンの鈴木さんからご質問いただいた点です。まずマルチ条約に関して準備期間をしっかりと取ってほしいというご意見は、誠におっしゃるとおりでございまして、こちらは条文が公表されれば明らかになりますが、今時点では、基本的には納税者の準備期間にも配慮した規定が導入される見込みです。条約が発効してすぐ適用というわけではなくて、条約が発効した後、次に実際の適用開始時期を別途定めるということで、そこで一定の配慮がされる見込みです。

或いはその利益A導入当初の数年間、これはやはり執行のコストが非常にかさみますので、そこで簡素な取扱いを認める経過措置、或いはソースルールを適用するための枠組みについて、事前に確認を受ける仕組みなど、こういう税の安定性の仕組みなども盛り込まれる予定となっております。

それから鈴木さんから頂いた2つ目ですが、利益Bにつきまして、ロー・キャパシティの国がいろいろあるとか、或いは課税がどうなるのか、いわゆる事務運営要領で対応するのかというご質問を頂きました。これにつきましてはまず、現在検討される案では、基礎的なマーケティング販売活動、これについては自ら在庫を保有して売買取引を行ういわゆるバイセル活動に加えて、在庫を保有せずに仲介取引を行うコミッションアヤエージェント活動、これも含まれるということで、サービス・プロバイダー的な取引は後者の方に含まれると考えられます。

それからバイセル活動の利益水準指標（PLI）

や売上高営業利益率（ROS）が適切と考えられますけれども、一方で、ご指摘のとおりコミッション・エージェント活動を含めたサービス・プロバイダー的な活動のPLIはベリ－比が適切なケースも多いと考えられます。他方で、契約と経済実体が異なり得る企業間グループ間での取引につきましては、こうしたバイセル活動とエージェント活動等を定量的・簡易的に切り分けることはできないとされております。このことから、現在検討されている案では、いったんはコミッション・エージェント活動を含む基礎的なマーケティング販売活動の対象取引の全てについて、マトリックスの利益率を適用するものの、さらにベリ－比での検証を行って、エージェント等の本来ベリ－比による検証が適切な活動についてはROSを適用するということで生じる異常値が検出されないか、検出された場合にはベリ－比の先ほど申し上げた1.05～1.5の範囲の近い方のエッジで利益を修正するという二重の価格決定措置が導入されております。

こうしたマトリックスの利益率と追加検証となるベリ－比の水準が、納税者と課税当局双方を満足させるものになるかどうかにつきましては、パブリック・コンサルテーションにおいてもいろいろご意見を頂いておりますので、それを参考にしつつ、OECDで作業を進めたいと考えております。

また、レンジについては、納税者からの申告については、該当するマトリックスの利益率 $\pm$ 0.5%というレンジの中のどのポイントでもレンジの中であればどのポイントでも容認されるというものであります。また、仮に当局側から課税することができる制度となる場合には、マトリックスに示された利益率の中央値のみ課税できるということにすることで、レンジの上限、或いは下限の間で紛争が生じないように配慮することが検討されています。

どういう形でやるのかということにつきましては、利益Bの制度が固まったところでOECD

移転価格ガイドラインの改定を踏まえまして、法令或いは移転価格事務運営要領の改正の要否、或いは改正の在り方について、その時点で検討してまいりたいと考えております。

一高さんからのご質問にお答えします。まず1つ目。複数の読み方があるソースルールについて、どういう形で統一的、機械的に行うかということ、或いは今までの会計記録や帳簿に基づくものとの関係はどうするのかというご質問を頂きました。こちらにつきましては、なかなか詳細について今現時点でお答えできないのは恐縮でございますけれども、ソースルールは、先ほどの繰り返しになって恐縮でございますが、財又はサービスが使用され、又は消費される最終地を特定すること、これを基本的な考え方としまして、完成品や部品或いはサービスや無形資産取引、そうした取引のカテゴリーごとに何が使用地に当たるのか、消費地に該当するのかということを決めることで、源泉地の判定を一定程度機械的に行うことができるとされております。

個々の類型或いは源泉地を判定する指標につきましては、これは帳簿とか或いは会計記録に依拠するというよりは、むしろ実際の使用地或いは消費地を反映するものが定められております。一方で単一の指標のみを許容するというのではなくて、複数の指標の使用が認められるという方針になっておりまして、企業による情報の入手可能性についても一定程度配慮されております。それでもなおそういう個別の指標に関する情報が入手できない場合など一定の場合につきましては、例えばGDPとかそういうマクロの経済指標に基づくアロケーション・キーによる収入の配分も許容されておりまして、納税者が指標に係る情報を入手できない場合であっても、源泉地の判定が可能な仕組みとなっております。企業にソースルールを適用するための体制、これを内部統制枠組と呼び、その内部統制枠組を構築するということが求められておりまして、税務当局としましては、個々の取引に

関する情報を基に、企業による源泉地の特定が適切であるかということを検証するというよりは、むしろ主としてそのソースルールを適用する体制、この内部統制枠組が適切であるかということを検証することを通じて、源泉地判定の正確性、適切性を検証することが想定されております。

それで2つ目は、同じく利益Bについて、これは誰のための簡素化か、納税者の選択に依拠し得る制度なのかということもご指摘いただきましたし、或いは執行方法についてわが国のスタンス等についてもご質問いただきました。これは繰り返しになって恐縮でございますが、納税者の選択制に係らしめるか、というのは非常に大問題でありまして、ここがまさに交渉中というところでございます。どういう形で執行するかということにつきましては、おっしゃったとおりOECD移転価格ガイドラインをそのまま当局が適用する国もありますし、日本のようにOECD移転価格ガイドラインとは別に法令等或いは通達などきちんと整備してから執行する必要がある国と、いろいろ国によって建付けが異なっていますので、この辺についても留意した交渉の議論が続けられております。

わが国の執行方法につきましては、これは本論点単独というよりは、スコーピング基準、プライシングとかその他の要素も考慮しつつ議論が進められておりまして、わが国もこの議論の方向性に従った検討をしたいと考えております。確たることが申し上げられないのですが、いずれにしても国際的なルールに従った執行ができるような形のルールを整備したいと考えております。

それから3つ目、一高さんから税金逃れについて可能性をご指摘いただきました。ご指摘にありましたとおり、実はこういう財務会計への影響、或いは課税逃れというのは実際に議論になっておりまして、利益Bを議論している作業部会でも関心が寄せられております。財務会計上の調整については、例えば第三者との取引額

なので、売上高についてはなかなか操作はしにくいかもしれませんが、例えば販売管理費について恣意的な分類がなされ得る、操作がなされる可能性が排除できないと考えられております。OECDの作業部会としましては、利益B逃れが行われる可能性について認識を共有していきまして、ガードレールについての議論を行っております。ただ、財務会計上の調整が行われることで利益B逃れがされている場合については、各国の当局はローカル・ファイルなどを参照しつつ、必要に応じて税務調査において確認をしていくことになるかと考えられます。

今度は逆に利益Aの課税逃れにつきましては、今のところ多数の国に納税義務を負うというスタイルになっていますので、申告内容というのは基本的に多くの税務当局にシェアされてチェックされるということになるので、今の時点では課税逃れというのはそんなに容易ではないのではないかとこの形で議論が行われていると認識しています。

あとは各国独自のデジタル・サービス・タックスが複層的に課税されることを回避するための一種の所得の再配分とわれわれは考えています。新たな税源を創設するものではないと言えますので、むしろ安定性の確保の観点が重視されるという認識の下で、利益Aの安定性を要請する納税者に対して、そういう仕組みを確実に提供できるようなメカニズムとなっていると思われます。質問に対する回答は以上でございます。

(吉村) 現時点では答えにくい質問もあったかと思いますが、率直なご回答を頂きました。西方さん、どうもありがとうございます。それでは、以上で第1部の第1の柱について終わらせていただきます。引き続き第2部に入りまして、第2の柱について、西方さんからご説明をお願いいたします。

Ⅲ. 第2の柱

〔第2の柱（グローバル・ミニマム課税）について〕 国際課税（25ページ）

〔西方〕 第2の柱について、ご説明いたします。まず25ページでございます。第2の柱（グローバル・ミニマム課税）は3種類課税のスタイルがあり、グループの全体のグローバルな売り上げが約1,100億円以上である企業が対象でございます。どの国で稼いでも15%の実効税率が確保される仕組みでございまして、一番上のIIR、親会社が日本にあって軽課税国に子会社がある場合で、このIIRについては今回令和5年で改正して制度化を済ませたということです。

下のUTPR課税及びQDMTT課税が令和6年度以降の改正ということで、これからの課題です。

〔所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）のイメージ〕 国際課税（26ページ）

続きまして26ページに参りますと、第2の柱の所得合算ルールのイメージ、こちらも去年示したものですので、説明は時間の関係で割愛いたします。

〔国内ミニマム課税（QDMTT：Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）のイメージ〕 国際課税（27ページ）

続きまして27ページに参りますと、これは日本でよく聞かれますが、日本でQDMTTを導入した場合、QDMTTを実際発動するのかというところですが、なかなかこういう状況はまれだとは思いますが、政策税制をたくさん活用して実効税率が15%を割る場合は、15%に戻すまでの課税をしますというものです。逆にこれをやらないと、当該企業グループが外国からUTPR課税或いはIIR課税を受けてしまいますので、日本企業を海外からのそういう課税から守る防御的手段としてはQDMTTというのを制度化す

る必要性はあると考えております。

〔セーフハーバー〕 国際課税（28ページ）

続きまして、28ページがセーフハーバーでございます。こちら、Pillar 2についてセーフハーバーが定められまして、今回、右側にありますけれども、移行期間（transitional）CbCRセーフハーバーというのが今回ドキュメントが出ましたので、こちら令和5年度改正で措置済みです。こちらによってCbCRを使って簡素な実効税率の計算が可能になります。

〔QDMTTとCFC税制の適用〕 国際課税（29ページ）

29ページがQDMTTとCFCの税制の適用の順番が明確化されたということでして、一番上にありますとおり、QDMTTがCFCよりも優先して適用されることが明確化されました。事例が2つ下に書いてありますけれども、左側がこのQDMTTを導入していない場合で、右側が導入している場合です。右側だけご説明しますと、上のX国が税率30%、下のY国が税率5%の場合に、Y国に存在するCFCが仮に所得が100だった場合に5%課税されて税額が5出ます。これが出た後でまずはこのY国側でQDMTTを課税するということで、15%に至るまでの15と5の差の10をY国でQDMTTとして課税するということで、10が課税されます。QDMTTがCFC税制で控除可能な場合には、この5と10を合わせた15をX国でCFC課税の中から外国税額控除などで二重課税調整をするということで、CFCを導入していたX国側が劣後するということが今回明らかにされたところです。

〔グローバル・ミニマム課税に関するAdministrative Guidance（第2弾）及びGloBE情報申告書に係るドキュメント〕 国際課税（30ページ）

このAdministrative Guidanceの第2弾が7月17日、ちょうど先ほど申し上げたアウトカ

ム・ステートメントの翌週に接近して出されたものです。この中で大事な点が2つあり、1 (1) と 1 (2) が大事です。1 (1) の税額控除の取り扱いに関するガイダンスは、市場性のある譲渡可能税額控除 (Marketable Transferable Tax Credit) につきまして、実効税率の計算上、GloBE所得、つまり分母の増加として扱うことを示すと書いてあります。

ちょっと堅苦しい言い方になっていますけども、この点、そもそも原則論にさかのぼりますと、普通Pillar 2に関する実効税率を計算するときには、税負担額を分子に、分母に所得額を置いて割り算をして実効税率を計算します。減税があれば普通は分子の方の税額を減らすというのが原則であります。ただ、ここの※にありますけれども、既にモデルルールにおいて適格還付可能税額控除 (Qualified Refundable Tax Credit) につきましては、先ほどの原則と逆で、これは分母の所得の増加として扱いますということが、例外的な規則として定められておりました。要するに、還付可能な税額控除というのはいわば補助金をもらうのと同じような状況だということで、実効税率上の計算上も、その分子の税負担の減少としないで、分母の所得の増加として扱うということとされておりました。これにより、同じ金額で減税するとしても、分子の額が減少されるよりは、同じ金額で分母の所得の増加として見なされる方が、実効税率の上がり方が緩やかになる。すなわち、納税者にとって有利になるということで、グローバル・ミニマム課税によるトップアップ課税 (上乗せ課税) を受けにくくなる効果がQualified Refundable Tax Creditについて生じていたということです。

これに対して、アメリカのバイデン政権が2022年のInflation Reduction Actで導入しましたグリーン税額控除につき、GloBERule上の取扱いの明確化が問題になりました。これまでも執行ガイダンスの第1弾で適格フロースルー税額控除の執行ガイダンスを策定するなど、限

定的な側面でルールの取扱いの明確化はしてきておりましたが、このグリーン税額控除についてアメリカから声が上がったということ、アメリカ以外の国からも譲渡可能税額控除の取扱いについて明確化を求める声が強まったことなどを背景としてInclusive Frameworkでこのようにされたものです。

譲渡可能税額控除、Transferable Tax Creditにつきましては、その適用ルールが明らかでないということにされておりましたが、このアメリカ或いは他の国の声を受けて、Marketable Transferable Tax Creditについても、その譲渡により得た所得、それを売り払って得た所得につきましては、実効税率の計算上は分母の所得額を増加させる計算を例外的に認めることとなりました。以上が税額控除の取扱いに関するガイダンスです。

次 (2) は、UTPR課税に関するTransitionalセーフハーバーということです。これは2025年年末以前に開始する各事業年度までの時限措置として、最終親会社が所在する国・地域で法定税率が20%以上であれば、実質的に最終親会社他国からUTPR課税を受けなくて済むということにする時限的な特例です。

この点、そもそもグローバル・ミニマム課税というのは、法定税率がいかに高くても、政策減税或いは優遇税制で実効税率が下がってくることに着目して、実効税率に着目してその実効税率の15%を割り込めば上乗せ課税をするという制度でありますのに、このUTPRセーフハーバーは法定税率が20%以上であれば、たとえ実効税率が15%を割り込んだとしても最終親会社の法域のトップアップ課税を0と見なすという特例でして、個人的には一体われわれは何のために交渉してきたのかと思うような緩い特例ですけれども、これは、UTPRの各国当局や企業の準備時間の不足を懸念する声も踏まえて提案されたものです。

この特例の具体的な背景を断定することは控えますけれども、個人的に注目している出来事

としてご紹介するならば、ちょうど今年の前半にアメリカの議会、特に野党の共和党がグローバル・ミニマム課税に対して反発を強めまして、アメリカに所在する最終親会社企業に対して、もし他国がUTPRを課税してきたときには、報復的な課税をするという法案を準備した事実がございましたので、この点については言及したいと存じます。なお、このセーフハーバーは、最終親会社に対するUTPR課税を暫定的に免じるということにすぎませんので、中間親会社に対するUTPR課税はこのセーフハーバー期間中も可能です。この資料については、その点以外は割愛させていただきます。

〔政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－」(抜粋③)(令和5年6月30日)[抄]] 国際課税(33ページ)

続きまして33ページに参ります。これは31～33ページは政府税調の答申の抜粋を記載しております。この抜粋部分に限らず、Pillar 1、Pillar 2の背景などに何十ページも使って詳しく記載されておりますので、お時間があればぜひご覧ください。この33ページでは、下の段でグローバル・ミニマム課税の意義について述べております。グローバル・ミニマム課税の実施に向けていろいろと企業の皆さまに多大なる事務的なご負担をかけているということは、申し訳ないことでございますけれども、Pillar 2 ミニマム課税というのは各国の法人税引き下げ競争に歯止めをかけるということとともに、企業間の公平な競争条件を確保することを目的としております。これまでアグレッシブなタックスプランニングを行ってきた多国籍企業が、こういうことをやりにくくなるということが予想されますし、わが国企業にとっては国際競争力の維持・向上に資するというふうに評価されておりますので、どうか皆さまのご理解もお願いしたいと存じます。

〔外国子会社合算税制(CFC税制)の見直し(令和5年度改正)] 国際課税(34ページ)

次、34ページに参りますと、こちらは、CFC税制の見直しを令和5年度改正でやったものについて、ご紹介しております。簡単に申し上げますと、いわゆるペーパーカンパニー等の適用除外閾値につきまして、30%を27%に引き下げました。なぜ3%かというところですが、これは1つには外国子会社配当益金不算入制度の制度設計上、外国子会社に係る費用を5%と見込んで制度設計した経緯なども、1つの要素として総合的に勘案しまして、今回の3%の閾値の引下げとなったものです。

〔(参考) 合算課税の対象となる外国子会社の絞込みの効果] 国際課税(35ページ)

35ページは、経産省が作成した資料ですが、27%と30%の間には、法定税率でいうと、韓国、ドイツ或いはアメリカのカリフォルニア州、ニューヨーク州といった日本の企業が進出しているような地域も含まれておりますので、かなり日本企業の外国子会社がこのCFCの対象から除外される見込みとなるのではないかというふうに書かれています。

〔租税条約上の最低課税ルール(STTR: Subject to Tax Rule)のイメージ] 国際課税(36ページ)

36ページ以降、STTRの話が書いてあります。時間の関係で割愛させていただきますが、基本的にはこのB国が軽課税国である場合にSTTRというのは非常に効果を持つということとして、日本のような比較的軽くない法人税率を定めている国に関しては、制度上は関係ないと考えております。

〔「暗号資産等報告枠組み(CARF: Crypto-Asset Reporting Framework)」等について] 国際課税(39ページ)

続きまして39ページに飛びますと、暗号資産

等に関する報告枠組み、CARFと呼ばれているものです。分散型台帳技術を使用するCrypto-Assetに関して、いわばそういうプロバイダーに税務当局へ報告してもらうという義務を課するという流れです。下の図で言いますと、日本に存在するプロバイダーに対して、日本に住んでいない例えばフランスならフランスの居住者が日本のプロバイダーを利用していた場合に、そのフランス人の取引情報を日本の税務当局に報告してもらうということで、その非居住者に関する情報を税務当局間で自動的情報交換をするということがこれからはミニマムスタンダードとして盛り込まれます。この上の四角の5つ目の白丸を見ますと、今回のG20首脳宣言でも、2027年までにCARFによる情報交換を開始できるよう検討せよというご示唆を頂いております。これに合わせてわが国も法制化を検討してまいりたいと考えております。

〔MRDP (Model Reporting Rules for Digital Platforms) における報告プラットフォーム事業者による特定手続等〕 国際課税 (40ページ)

最後40ページにMRDPというのが書いてあります。こちらはミニマム・スタンダードではまだないので、日本として制度化するかどうかは今検討中ですが、こちらはプラットフォームに対して売主の情報を課税当局に情報届け出を出していただく義務を課すかどうかということで、これはヨーロッパで比較的活発な議論が行われているものですので、こちらについてもOECDでの議論を踏まえてわが国として今後の在り方を検討してまいりたいと考えております。以上でございます。

Ⅳ. 第2の柱に対する意見・質問

(吉村) 第2の柱のついては、法制化も進み、実務的な対応が課題となっているところで、皆

さまの関心の高い分野であろうと思います。時間の限られる中、丁寧にご説明いただきありがとうございます。それでは、先ほどと同様パネリストのお三方から今頂いたご説明に対する質問ご意見を頂戴したいと思います。最初に青山さん、よろしくお願いいたします。

(青山) Pillar 2についても、大変詳しい説明をありがとうございました。既にIIRについて立法化が済んでいるわけですが、ご案内のとおり、欧州、アジアで国内法の改正がどんどん進んでいって執行段階に入りつつありまして、親会社合算のグローバル・ミニマム税の仕組みについては、ビジネス界を含めて理解がどんどん進展しているというふうに思います。先ほど今回のアドミニストラティブ・ガイダンスの中での2つの重要な項目のご説明を頂戴して、これは本当に重要な点であるとともに、その背景にはアメリカの議会でのUTPRに対するアゲインストの風、こういったものがあったということのご説明も頂戴しました。

そういった意味で、今回UTPRについて法定税率を基準としたセーフハーバーが設けられたのは、今まで協議してきた原則を実効税率から法定税率に変えてという点で非常に大胆な妥協をしたというお話でございましたけれども、それも重要なステークホルダーであるアメリカにおける政治的な背景を斟酌したものだということがよく分かりました。

そこで、わが国にとっての税制改正が複数年にわたってこれから行われるということになったわけですが、その関係で幾つか確認させていただきたいと思います。

実行ガイダンスの発表の遅れに即して、わが国も複数年にわたってやることになったわけですが、国際情勢を見つつまずIIRから令和5年改正をスタートさせられたのは適切であったというふうに思われます。ただ一方で、先ほどのご説明にもありましたように、アメリカ、

それから諸外国の税制改正が跋行的にいろいろな形で出てくるものですから、それらを踏まえながら、日本として特にQDMTT、UTPRを今後どういうふうに立法化していくのかということについて、もし踏み込んだご説明が頂戴できるならいたしたいと思います。

それからCFC税制との関連では、ドイツが最近グローバル・ミニマム税に沿った税制の改正案を出したというふう聞いています。CFC税制の検討は与党税調でも取り上げられ、来年度以降わが国CFC税制の検討をするというふうになっていますので、こういった諸外国の動きはわが国でも参考になるのかということでもあります。この点は租税回避防止の基準に関わる租税政策の問題であると思いますが、ビジネスからは、何度も申し上げておりますけれども、コンプライアンス・コスト削減の要請の視点も含めて、令和5年改正で27%に下げたいただいたのもその1つだと思いますけど、重要な課題と位置付けられますので、この辺のところの取り組み状況について、或いはお考えについて、もし追加的に承ればというふうに思います。

最後に報告いただきました情報交換の拡充については、CARFとMDRP2つの新設によって自動的情報交換がさらに今までの本来の金融機関以外にも広がってくるということで、プラットフォーム事業が拡大する中での本人確認や居住地の確定など、プラットフォーマーには大きなコンプライアンス・コストが追加になります。確かに、必要性を考えますとこの制度についても、既存の金融業界が果たしてきたレベルのコンプライアンス・レベルを確保していただかなければいけないというふうにも思いますけれども、そのためには当初適切なモニタリングも必要ではないのかなというふうに考えます。

私からは以上でございます。

(吉村) 青山さん、どうもありがとうございます

ます。それでは続きまして鈴木さん、どうぞよろしく願いいたします。

(鈴木) 引き続き丁寧なご説明をありがとうございました。先ほども少し申し上げましたが、過去から長く企業税務に携わっていた身にとり、今回の第1の柱、第2の柱ともに実務的には想像を超えたインパクトを持つものです。特に第1の柱の利益Aはこれまでよりどころとしていました独立起業原則を超えたものですし、第2の柱は企業会計と税務会計の相互に拘束し合う度合いを劇的に高めました。

これらの急速かつインパクトの大きな変化に対応するのは、企業にとっては非常に難易度が高く、骨が折れる仕事だと、今、第2の柱への対応を進めながらつくづく感じております。この点、西方さんには充分ご理解いただいております。本当にありがとうございます。しかしながら今回の税制への対応は、従来のように社内で税務部門が旗を振りながら主導する形で行っていても限界があるので、経営陣に内容をよく理解してもらったうえで、第一優先の経営課題というかたちで対応していかなければならないと考えています。

昨年末の経過的セーフハーバーの設定は、短い時間軸の中で対応を進める企業にとっては、一定のリードタイムを与えてくれたという意味で非常にありがたいものでした。そして、恒久的措置としてのQDMTTのセーフハーバーについても、企業実務の立場から歓迎いたしますし、経過的セーフハーバー・ルールが終了した後の恒久的セーフハーバー・ルールについても、同様の簡易さ、事務負担の軽減効果を強く期待しているところです。

さて、本邦のCFCルールの見直しの方向性について、確認させていただければと思います。IIRとCFC税制は、その適用対象や対象所得は厳密には異なりますし、制度設計の段階から併存が前提とされている一方で、両制度の趣旨は

完全に一致はしないものの、重なる部分も多分にあると考えております。先般トリガー税率を30%から27%に引き下げただけ、今後もCFC税額のプッシュダウンのタイミングの問題など、いろいろ微調整が行われていくと理解しておりますが、本邦CFC税制については、さらなる簡素化を検討していただけると期待してよいでしょうか。

感想めいた内容に終始しまして申し訳ありませんが、BEPS2.0への対応で企業はとても疲弊しているということを最後にコメントさせていただきます。

(吉村) 鈴木さん、どうもありがとうございます。それでは一高さん、よろしく申し上げます。

(一高) 西方さん、どうもありがとうございました。わが国のIIRは2021年10月のIFの合意に即したものです。共通アプローチとしてのモデルルール(2021年12月)とコメンタリ(2022年3月)、国別報告事項等に係る適用免除等(OECD, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2022))もIFで承認されたもので、わが国も従うべきものです。そうした中、わが国は、IIRの国内法化に際して、固有の観点から無視し得ない変更や調整、削除等がなされたところがあるのでしょうか。また、納税者は国内法に不明な点があれば、これらに加えて、OECD事務局作成の事例集(OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples (2022))の内容にも依拠できると考えておくべきでしょうか。

さらに、税務当局は、IFで承認・発遣された今年の2月(OECD, Tax Challenges Aris-

ing from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2023))と7月(OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2023))の執行ガイダンス(コメンタリと事例集への反映を予定)にも従う必要があります(モデルルール・パラ8.3.1)が、わが国で2024年4月1日以降に開始する事業年度において、納税者も執行ガイダンスにも依拠し得る、或いはすべきと考えてよいでしょうか。

その7月の執行ガイダンス(pp.74-76)には、例えば争いあるQDMTTの扱いがありまして、特に憲法上、或いは投資協定上の理由で徴収できないと当局が判断した部分のQDMTTは、IIRのトップアップ税額から控除しないとありますが、憲法等に関しどういった理由や問題状況が念頭にあるのでしょうか。また、これはわが国にも当てはまるような議論でしたでしょうか。お教えいただければ幸いです。

それから7月の執行ガイダンスは、CFC税制上QDMTTの税額控除を認めることとしていきます。ご説明いただきましたように、やや細かい話ですけれども、スライド29の設例2のところで、QDMTT10のCFC税制での税額控除を認めています。例えば当該CFCが、日本で受動的所得(特定所得の金額)のみCFC税制の適用を受ける部分対象外国関係会社で、QDMTT10の中には受動的所得以外のCFCの所得に対するものがあるとしても、これは特に区別せず10の全額が日本のCFC税制上の税額控除の対象になるという理解でよろしいでしょうか。また、同じ外国に他の例えばCFC2というのがある、これが日本のCFC税制の適用外だという場合に、そういったCFC2のQDMTTも含めてCFCが10を納付しているような場合でも、

10の全額が同様に税額控除の対象となると考えてよろしいでしょうか。

それから、税の安定性に関する市中協議文書（OECD, Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules, Public consultation document, 20 December 2022 – 3 February 2023）で、各国のGloBEルールの解釈と適用が異なることで、同じ軽課税所得に対し複数の国がトップアップ課税が及ぼすことによる二重課税などの問題の解決法の選択肢が検討されています。そうした二重課税は、租税条約上の相互協議を通じた解消は期待できないのでしょうか。他の選択肢を含めて、わが国のスタンスをお聞かせください。

最後に、IIRには法人税に関する「底辺への競争」を食い止めるという側面に目が行きがちですが、なおCFCの超過利潤、多くは無形資産に由来するものですが、これはCFC税制の適用がない限りは税率15%で済む、軽く課税されるという側面があります。IFでの議論を通して、今後の方向性としてわが国としてどのように見ておられるのか、お教えいただければ幸いです。少なくとも次の4つがあると考えます。

1つは、主要国の実効税率は今後も15%程度までは下がっていく。2つ目に、基準税率、今の15%は今後引き上げられていく。3つ目に、主要国は無形資産の国内維持を図るために、無形資産由来の国内所得も15%程度の税率、或いはさらに低い税率に引き下げていく（米国のFDIIの発想）。4つ目に、主要国は無形資産の国外移転に対する課税を一層強化していく。こういったことが考えられるかと思いますが、今後の世界と日本の方向感なり、見通しをご教示いただければ幸いです。以上でございます。

（吉村） 一高さん、どうもありがとうございます。今後の影響なども含めて、かなり広範に質問が出たかと思います。それでは今のご意見ご質問を受けまして、西方さんの方からご回答

いただければと思います。よろしく願いいたします。

（西方） 難しい質問含めて、いろいろとご質問ありがとうございます。まず、青山さんから頂きましたご質問からお答えします。

まず、アメリカの議会の動向等々、Pillar 2課税に関してご質問いただきました。アメリカの動向ということで私の口から申し上げるのはなかなか難しいですが、まず本年3月に大統領予算教書というのが出ていまして、そこでGILTI税率に関して21%に引き上げましょうかという提案がされていたと承知しています。他方で共和党の方は、グローバル・ミニマム課税に関してかなり敵対的な動きを取っておりますので、なかなか混沌とした状況というか、与野党はいろいろと意見が異なるというところがあります。

それから、わが国の方はどうするかということもご質問を頂きまして、これは1つには、もちろん年末にかけての与党税制調査会のご議論を頂くものでございますので、今の時点でどうこうという話ではありませんけれども、まずUTPRセーフハーバーが出たということはどう捉えるかというのが1つあるかと思います。一定の期間までは暫定的に例えば日本の最終親会社が外国からUTPR課税を受けることがないということになりますので、いわば日本企業を守るためのQDMTTというものの必要性というのが若干ずれる可能性もあるかなということは認識しておりまして、そういう状況を踏まえると、QDMTTの立法のタイミングというのは改めて考えたいと思っております。

他方で、UTPRにつきましては、これは国際的に施行するターゲットがありまして、それがまだ変わっておりません。それからあとはコーポレート・インバージョンによってIIRをいわば潜脱するような動きに対抗するという意味では、やはりUTPRの法制化の必要は変わってい

ないと認識しておりますので、これを踏まえて今後法制化のための議論をしてまいりたいと思っております。

それから青山さんからあともう1つ、ドイツにおいてグローバル・ミニマム課税に沿ってCFCの税率を15%に下げたりとかいうことについて、CFC課税についてどう考えるかと。或いは、鈴木さんからCFCの課税の見直しについてご質問いただきました。これについては、ドイツでの改正はわれわれとして同じものになるとは今の時点では考えておりません。外国子会社合算税制については、去年の令和5年の与党税制改正大綱においても書かれた通り、第2の柱とCFCというのは並存するものだというのが国際的なルールですし、やはり外国子会社を通じた租税回避を抑制するための措置というこの重要性は、Pillar 2 課税が導入された後も変わらないと思っております。第2の柱とCFC税制というのは目的を異にする別個の仕組みであるということです。確かに企業の皆さまにいろいろな意味でご負担をかけているというのはわれわれも承知しておりますので、こういう企業の事務負担に一定の配慮をした形で、CFC税制について必要な見直しを検討してまいりたいと考えております。

経産省からもCFC税制の見直しの要望をされておりますので、Pillar 2 課税の執行面との関係でCFC税制をどこまで簡素化できるかということを今後税制改正プロセスで議論していきたいと考えております。

それから、鈴木さんから、CbCRセーフハーバー、暫定的措置としてのセーフハーバーに続けて、今度は恒久的措置としてのセーフハーバーについて質問を頂きました。まさに交渉中でございますが、なかなか具体的なお答えは難しいのですが、ただ、やはり企業の皆さまの事務負担の軽減というのは非常に大きなテーマで議論されているのも事実ですので、制度の趣旨が没却しない範囲で簡易な仕組みというのをきちんと議論して、そういう議論にもわが国

としても適切に参加してまいりたいと思います。

それから、一高先生からのご質問を頂きました。いずれも結構難しい問題で、ありがとうございます。まず、執行ガイダンスにいろいろ従っていく可能性で、事例集とか依拠できるのかということも含めてご質問いただきました。基本はやはり令和5年度税制改正においてまず法制化を行ったIIRについては、令和6年度改正においても、今まで出た最新のガイダンスを参照してこれを見直すということを考えております。ですので、絶えずOECDのルールに沿った形で法令等々をアップデートしていくという作業を続けていきます。

ですから、6年度改正においても国内法、或いは通達等いろいろと整備するという一方で、これに依拠して税務手続きを進めていただくというのが原則かと考えております。

それから2つ目に、いろいろ投資協定、或いは憲法上の理由でQDMTTに実際の執行面で制約が生じた場合どうするかというご質問、これは非常に難しい論点ですが、ご指摘のとおり、まず7月公表のQDMTTに関する執行ガイダンスにつきましては、憲法もしくは他の上位法、又は他のアグリーメント等々で多国籍企業が申し立てを行った場合、或いは税務当局が徴収できないと判断した場合などが言及されております。これが、ただ具体的にどういう問題状況を想定するかというのはなかなか今の時点ではドキュメントに示されておらず、答えづらいところではあるのですが、ただ例えばというところでは、QDMTTのルールや解釈、或いは事実関係に関する問題ではなくて、QDMTTの実施法域の憲法上の規定などに基づいて、QDMTTの納税義務の全部又は一部が存在しないというふうにされて、多国籍企業がもし異議を出した場合などを想定しているのかなと考えられます。

こういう場合に、憲法上の理由で多国籍企業がチャレンジを行ったけれどもQDMTT税額を会計上で費用計上していた場合どうなるか。或

はい、こういうQDMTT税額がGloBE上のトップアップ税額から控除をこういう場合にされてしまうと、インテグリティ・リスクが生じるおそれがあります。このQDMTT実施法域の争いが長引いてIIRやUTPRに時効が成立してしまったというような場合がもし想定されるとすると、これはもうトップアップ税額は徴収できないということになります。さらにそのQDMTTについても最終的に多国籍企業が勝訴した場合には、QDMTT税額も支払う必要がないということになりますので、トップアップ税額自体がそのGloBEルールに基づいてもQDMTTでも徴収されないという事態が生じ得るというふうに考えられております。

こうした問題に対処するために、7月の執行ガイダンスでは憲法上の争い、或いはQDMTT、又はGloBEルール以外の法的根拠に基づいてQDMTTの全部又は一部について責任を負わないというふうに多国籍グループが主張する場合には、QDMTT税額はGloBEトップアップ税額を減額しないという取り扱いが示されております。

それから、CFC課税との二重課税の問題もご指摘、ご質問いただきました。先ほど私が申し上げたことの繰り返しですが、CFC税制とQDMTTの適用順序についてはQDMTTを先に計算するということが示されました。QDMTTとCFC税制の国内税制の関係につきましては、QDMTT税額の構成事業体への配分はCFC税制を含む他の法域の税法の適用を制限するものではないというふうにされておりますので、基本的にはQDMTTとCFC税制の二重課税の排除については、国内法でどうやるかを各国に委ねられていると認識しております。これは、例えば、QDMTT実施国が恣意的なQDMTT税額の配分をもし行って、その他の法域のCFC税制を実質的に無効化するか弱体化させるというような事態が一応想定されております。そうすると適切なCFC税制の実施を確保するという観点からは、CFC税制の実施国がQDMTT実

施国のQDMTT課税を一種無視してCFC税制を適用できるようにするためという、こういう弱体化させるような場合は、そういうQDMTT課税を無効化するようなCFC税制を適用できるようにすると考えられておまして、この辺の二重課税の在り方というのはまさにこれからの制度化の中で議論していきたいと思います。Tax Certaintyのようなパブコメの中でもやはり二重課税を生じさせるような法域間の齟齬についてもいろいろご指摘を頂いておりますので、そういう点も含めてこれからQDMTTの制度化を検討してまいりたいです。

それから次に、相互協議です。このCFC課税、或いはグローバル・ミニマム課税で一種いろいろな意味で二重課税のリスクが高まっているのではないかとのご指摘を頂きました。これについては、われわれとしても二重課税のリスクがあることは承知しておまして、パブコンでもこういう二重課税或いは紛争に対処するためのメカニズムの必要性についてご指摘を頂いております。これについてもいろいろ各国間で議論が継続中でして、われわれとしてもその二重課税のリスクをどうやって処理したらいいかいうことを、きちんと真剣に考えていきたいと思っております。いろいろな意味で意見が出ているという状況でして、恐縮ですが、今の時点ではこれだけとさせていただきます。

最後に、これまた非常に難しい問題でございますけれども、今回のIIRはPillar 2 課税をすることで、いわば企業行動もどう変わるか、或いは主要国がどういう形でその制度が収められていくかという非常に興味深い論点をご提示いただきました。これはGloBEルールがまだ適用されていない中で難しい課題ですが、元々この場は個人的な立場で参加させていただいておりますので、個人的な印象として申し上げますと、まずは先ほどの繰り返しですが、グローバル・ミニマム課税が導入されることによって、いわば軽課税国を利用してアグレッシブなタックス・プランニングということをするに

種のブレーキがかかるということで、これはまったく納税している企業にとってはレベル・プレーイング・フィールドが実現するというのはよく言われています。

もう1つは、軽課税国がQDMTTなどを導入することで実効税率を引き上げた場合に、そこに外国子会社を置くメリットというのが低減しますので、それを見た各国企業が外国子会社をそこから引きあげて、自分の本国に外国子会社を戻すとかそういうダイナミックな動きがどれぐらい起きるか。そういう軽課税国の魅力が薄れたことによってそこから出ていくということがどれぐらい起きるかということも、今後このインパクトを見る上では1つあるでしょう。

それから超過利潤に対する課税というご指摘を頂いております。これはPillar 2というよりはどちらかというとPillar 1の方のマルチ条約の方が通常利益を引いた後の残余利益に対して課税するという意味では、超過利潤が一部含まれた形で利益Aというのが再分配されます。しかもそれが売り上げに比例して分配されるということです。現地の軽課税国の税率を見て所得をシフトするというようなことのインセンティブが、マルチ条約によって一種弱まる効果もあると推察されます。

その売り上げ自体も、操作は不可能だというのが一応前提だとすると、そういう意味でも超過利潤を恣意的に移転するということは少し弱まるかなと思っています。

あとは、先ほど申し上げたマルチ条約の二重課税調整ということを見てみましても、利益率が高い子会社が存在するjurisdictionsが二重課税の調整につきより大きく責任を果たすという仕組みになっておりますので、そういう軽課税国の方がより二重課税の調整の義務を負う可能性があります。そういう意味では、そうした国

にとって軽課税の仕組みを取るメリット自体も減殺されるということも考えられます。また、軽課税国からもしかしたら十分な外税控除など二重課税調整を受けられない可能性も実はありますので、そういう二重課税調整を受けられない外国子会社からすると、そこにそもそも外国子会社を置く意味が薄れるかもしれない。「かもしれない」が続いて恐縮なのですけれども、こういう意味でPillar 1とPillar 2を両方総合して企業行動にどういうインパクトが出るかというのは、これからまさにいろいろな意味で勉強していきたいと思っております。中途半端な回答で恐縮ですが、以上でございます。

おわりに

(吉村) 西方さん、どうもありがとうございます。まだまだ議論を続けたいところですが、残念ながら時間を過ぎておりますので、ここで終了したいと存じます。

本日は、第1の柱及び第2の柱について、最新の情報に基づき議論いただきました。非常に野心的な取り組みと評価されていた第1の柱についても具体化が進み、実施スケジュールが見えてきています。第2の柱と合わせ、実務的な対応も迫られていくことになります。本日の率直な議論を拝聴して、それぞれについて深い理解を得ることができたのではないかと思います。

パネリストの皆さんに改めて感謝申し上げます。それでは、これで国際課税に関するパネルディスカッションをお開きにさせていただきます。ご協力どうもありがとうございます。

「令和6年度税制改正に関する租研意見」*の解説

株式会社 EBPM 研究所 代表取締役

林 宜嗣

<総論>

I. はじめに

(林) ただ今、ご紹介いただきました林でございます。それでは、早速でございますけれども、租研意見の概要を説明させていただきたいと思います。

租研は、これまで中立の立場から税制の在り方に関する提案を長年行ってまいりました。租研意見の特徴の1つは、短期的な課題だけではなく、日本の経済社会が抱える構造的な問題の解決を目指した税制改革の提言を行っていることでございます。従いまして、本日ご説明申し上げる意見は令和6年度税制改正に関する租研意見となっておりますけれども、より長いスパンでの提言・提案であることをまず申し上げておきたいと思います。また、租研の問題意識と提案は、いわゆるイメージベースではなく、しっかりとしたデータの裏付けがなされているものであることも租研意見の特徴といえるのではないかと思います。この点につきましては、租研意見に付属されております資料集と毎年行っておりますアンケート調査をご覧いただきたいと思います。



それでは、概要に沿ってご説明申し上げます。

まず、はじめにでございますが、日本はさまざまな構造問題を抱えております。租研はかねてより、巨額の財政債務、人口減少、超高齢化の進行、社会保障費の増大、そして経済では生産性、経済成長の低迷、今後の社会としてデジタル化・グリーン化が遅れていることといったような点を構造問題として認識してまいりました。そして、とりわけ、その中から財政の持続可能性の回復、社会保障制度の効率化と重点化、特に、経済構造を転換し持続的成長と所得の拡大を目指すという、この3つを改革の基本方向として捉えてまいりました。もちろん、これらの目標を実現するためには、財政支出やその他

の政策がセットで実施される必要があることは言うまでもありません。しかしながら、税制もいわゆるソフトインフラの1つとして、これらの構造問題に対応することが非常に重要な課題となっております。それが、2番目の税制改革の基本的視点に示されております。

Ⅱ．税制改革の基本的視点

まず、経済活力の強化では、生産・分配・支出という、いわゆるマクロ経済循環の中で企業の活性化と雇用・所得の確保とが好循環となっており、日本経済を拡大していくことが求められております。この好循環を実現するためにも、やはり企業の活性化が不可欠でございまして、そのためには企業の国際競争力の強化、日本の立地競争力の強化、そしてイノベーションと生産性の向上が不可欠です。それには、官民が重点的な投資等を行うことが重要でありますけれども、DXを進めるためにもこれから人への投資も重要な課題となっております。これらを含め、ポストコロナの時代にふさわしい成長戦略の確実な実施に官民を挙げて早急に取り組んでいかなければならない時期に来ていると考えております。

次は、財政健全化の視点でございます。現在、日本の財政は受益が負担を上回る構造になっております。この構造を解消するためには、歳出歳入の一体改革が不可欠です。その場合には、まず予算規模ありきの政策から脱却して、国・地方ともにエビデンスに基づいた政策立案を促進し、効果的・効率的（Outcome-Oriented）な支出を徹底するとともに、受益と負担の適正化を図ることによって限られた財政資源の最適配分を実現することが必要であります。

そして、税制面では、次の3点が重要だと考えております。まず、公共サービスの財源は税により賄うことが原則です。その場合、消費税率の引き上げ、所得税改革という2つの個人に対する基幹税による財源の確保が重要であると

いう点。そして、税と社会保険料の2つが国民負担となるわけでありませけれども、税と社会保険料の役割分担に配慮が必要です。社会保険料につきましては、本来、年金や医療のように受益と負担、受益は給付であります、それとの関係が明確で、しかも保険原理が働く分野に適していて、社会の構成員全体に便益が及ぶような公共サービスの財源としては、保険料ではなく国民が広く公平に負担する税によることが望ましいと租研は考えております。つまり、財源を安易に社会保険料に求めることがあってはならないと考えています。

3つ目は、地方創生・地域の活性化です。地方財政の場合、国からの財政移転が非常に大きなウエートを占めているわけでありませけれども、財政移転に頼るのではなく、財政責任を伴った地方行財政運営が実現する環境を整備する必要がございます。そのためにも、地方税の在り方が極めて重要なポイントになります。つまり、地方税においては負担分任、応益課税の原則に基づいた制度改革を行うこと、そして、その結果として税源の偏在性が小さく税収が安定的になる地方税体系の構築と地方税の構造改革が必要であるという認識でございます。

税制改革には、以上のような基本的視点が必要ですけれども、税は必要な財政支出の財源調達手段であります。そのためにも、税が備えるべき原則がございます。それが公平・中立・簡素という3つの原則です。公平性は、人々が負担能力に応じて税を分かち合うという応能負担を意味するのですけれども、現在世代と将来世代という世代間においてもこの原則が満たされる必要性がございます。2番目の中立性は、税収調達手段である租税が個人や企業の活動に対して与えてしまう影響を極力小さくする。つまり、ゆがみをできるだけ与えないような財源調達手段でなければいけないという原則です。3つ目の簡索性の原則は、納税者にとって理解しやすく、そして徴税者にとっても徴税のコストがかからないという税の仕組みを構築すること

でございます。納税事務負担の軽減や税負担に関する予見可能性を高めるためにも、税は簡素でわかりやすくなければなりません。これが、簡素性に関する租研の考え方です。

Ⅲ. 税体系

総論の最後は、望ましい税体系の構築でございます。公平・中立という原則は、しばしばトレードオフの関係にあることがあります。また、単一の税でこの租税原則全てを同時に満たすことはできません。従って、どうしても複数の税目が必要になります。これが、租税体系ということになります。また、税によっては安定的な税収をもたらすものもあれば、経済成長とともに税収が大きく伸びたり減少したりするような伸縮性の大きい税もございます。こうした各税が持つ特性を考慮し、バランスの取れた税体系の構築が求められております。

<各論>

Ⅳ. 所得税

それでは、各論に入らせていただきます。この番号順に進めてまいります。まず、個人所得税に関しましては、現在の所得税負担の構造を見ますと、ほとんど全ての階層において日本の所得税負担は先進国の中でも低く抑えられております。このことから、税収調達機能を今よりも強化する余地は国際的に見てあるのではないかと考えております。

次は、所得税負担の偏りです。年収1,000万円超の給与所得は全体の4.9%ですけれども、その方々が税額の約半数以上、52.4%を負担するというように、現在の税負担が高所得者に偏る構造を特徴としております。こうしたことから、低税率適用ブラケット幅の縮小なども今後検討していく必要があるという指摘をさせていただきました。

日本では現在、所得格差が拡大しているといわれておりますけれども、税制・財政全体の中で所得税が所得再分配にどのような役割を果たすべきなのかについて検討していく必要があるのではないかと指摘もさせていただきました。

さらに、中立性でありますけれども、現在、働き方、ライフコースの多様化が進んでおります。こういうことの中で、婚姻、働き方、所得の稼得形態などをゆがめないという中立性を確保する観点から所得控除の在り方等の見直しを検討する必要があるとさせていただきました。

Ⅴ. 相続税・贈与税

続きまして、相続税・贈与税でございます。税制全体の中で相続税の機能の中心は富の集中抑制で、この機能の発揮が重要だと捉えております。そして、その中で資産の移転時期に中立的な税制を構築する観点から、相続税・贈与税の見直しについて今後も検討を進めていくべきであるとさせていただきました。

また、資産の世代間移転促進を目的として、結婚・子育て・教育・住宅取得資金に係る贈与税の非課税措置が導入されたところでございますが、格差の固定化につながらないように今後も見直しが必要であるという指摘をしております。

Ⅵ. 法人税

法人税につきましては多くの提案をさせていただいておりますけれども、主要な点を挙げますと、第1は企業の国際競争力の強化、立地競争力の確保など、日本経済の持続的な成長を促進するための法人税制の整備が重要であるという基本認識です。これに基づいて、特に法人税率、課税ベース等については、グローバル・ミニマム課税の導入なども踏まえて国際的に調和の取れた、つまりグローバルスタンダードな税

制であることが肝要だとしております。詳細は意見書の本文をご覧くださいと思います。

第3に、研究開発の促進が経済成長において重要だと国際的に認識されておりますけれども、その中でイノベーション促進のための研究開発税制の拡充（スタートアップ支援）、知的財産への優遇税制の創設を意見書では求めています。

Ⅶ. 国際課税

国際課税に関しましては、多国間フォーラムでの合意形成の上、国内法・租税条約の整備を進めることが望ましいという点。それから、移転価格税制をはじめとする国際課税制度の執行、租税条約の適用における予測可能性。「今後どうなっていくのだろうか」という予測可能性を確保していくこと、そして、事務負担軽減のための措置を講じること、制度の適切な運用が重要であるという指摘をさせていただいております。

Ⅷ. 消費税

消費税は、国民全体で広く負担することが可能な税であり、景気に左右されず税収が安定的であるという特徴を持っています。そして、経済活動に対して中立的であるという優れた特徴を持っておりますので、社会保障を今後支えていく財源として消費税率の引き上げも視野に入れていく必要があるのではないかという提案をさせていただきました。そのためにも、制度の信頼性・透明性を高める視点が必要でございます。インボイス制度の円滑な実施が重要だと考えております。

次に、消費税における低所得層への対応に関しましては、租研は従来から次のように考えております。消費税収の使途が社会保障に限定されておりますので、受益面も併せて考慮するならば、既に低所得層に有利な税制であるといえるのではないかということ。そして、軽減税率

は公平・中立・簡素の観点からやはり弊害があるのですが、すでに導入されているわけですから、今後、税率の引き上げが行われる場合には適用対象が拡大しないよう厳格な歯止めが必要であると指摘をさせていただきました。

Ⅸ. 地方税

続きまして、地方税でございます。地方税の在り方としては、昨年度まで地方分権という言葉を使っておりましたけれども、地方分権は地方の財政規律を高めるということも大きな目的でございますので、地方の財政規律を強化するためにも受益者が広く負担する応益課税原則を明確にしていく必要があるのではないかという指摘は従来から続けてきていることでございます。

そして、全体の税収を確保しつつ、法人から個人に税のバランス、ウエートを移すとともに、課税標準が重複する税目の統廃合等も検討する必要があることを提案しております。

その他にも、負担分任、応益課税の考え方に基づいて、個人住民税の均等割を引き上げること、それから現行の外形標準課税制度については赤字法人にも課税されるものの、課税法人を資本金1億円超としているために適用対象が大法人にやはり限られてしまっていることから、一定の配慮を行った上で中小法人にも適用対象を広げる必要があるという従来からの指摘を行いました。また、固定資産税に関しましては、特に土地に係る固定資産税が地価と連動して課税されておりますので、負担の適正化が必要であること、そして、償却資産に係る固定資産税につきましては廃止を含めた見直しが必要ではないかという指摘を従来どおり行っております。

Ⅹ. その他の税

その他の税に関しましては、次の点を重要としております。まず、自動車関係諸税につつま

しては、受益者負担・原因者負担の原則に加えて、カーボンニュートラル目標の実現、電気自動車の普及などと整合的なものになるように、課税の考え方、税体系の再構築が必要であるという指摘。それから、カーボンニュートラルという目標の達成、産業競争力の強化、経済成長を同時に実現させるために、政策パッケージの1つとして炭素に対する賦課金についても適切な制度設計が必要であるという指摘。それから、脱炭素型社会への移行に伴うコストは特定の企業なりが負担をするのではなくて国民全てが広く負担すべきものであって、そのためにも炭素価格の適正な転嫁が重要であるという指摘でございます。

XI. 納税環境の整備

それでは、総論と各論を受けまして、最後に納税環境の整備について簡単にご説明を申し上げます。言うまでもなく、税は民主主義の根幹です。国民が税の意義と役割、受益と負担の関係性を理解し、適正な納税が行われるよう、税制及び財政の現状に関する正確かつタイムリーな情報提供や租税教育の充実などが

必要だと考えております。

それから、国税・地方税の申告、納税手続のデジタル化のさらなる普及と拡大を進めるべきであること、マイナンバーカードにつきましては、マイナンバーカードの活用、国・地方間の情報連携などにより納税者の利便性の向上、税務行政の効率化を進めるべきであるという指摘をさせていただきました。それから、バックオフィス業務の生産性を向上させていくこともこれからの産業において非常に重要でありますけれども、そのためには納税手続きのデジタル化やキャッシュレス化を進めていくべきであるという指摘を行わせていただきました。

以上、簡潔ではございますけれども、租研意見のポイントを説明させていただきました。詳細は本編をお読みいただきたいと思いますとともに、冒頭でも申し上げましたように、それぞれデータを使って租研意見の科学的な裏付けを資料編として載せておりますので、これもご参考いただければと思っております。また、国際課税につきましては用語集もご覧いただければと思っております。

以上、少し急ぎましたけれども、租研意見のポイントを申し上げます。

* 「令和6年度税制改正に関する租研意見」は（公益社団法人）日本租税研究協会のホームページ上に掲載

[illegible]

税制改革を巡る現状と課題



岩崎氏 (司会)



青木氏



池田氏



澁谷氏



松本氏

●参加者

財務省主税局長
総務省自治税務局長
中央大学法学部教授
住友電気工業(株)取締役会長

青木 孝徳
池田 達雄
澁谷 雅弘
松本 正義

司会 明治大学専門職大学院法務研究科教授

岩崎 政明

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編23頁～95頁」に掲載されています。

はじめに

(岩崎) ご紹介いただきました岩崎政明でございます。明治大学の法科大学院で租税法を担当しております。本年度の討論会でも司会進行を務めさせていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

さて、令和5年6月16日付で閣議決定されました、「経済財政運営と改革の基本方針2023」(いわゆる骨太方針2023)では、わが国が直面する内外の歴史的・構造的な変化と課題に対応するため、経済社会の変革を進め、社会的課題の解決に向けた取り組みを成長のエンジンに変えることで、持続可能で包摂的な社会を構築し、「成長と分配の好循環」を目指すことを謳われています。そのための方針として、人への投資を進めるとともに、労働市場改革等による構造的賃上げ実現、重点分野への官民連携投資を進めることにより、グリーン・トランスフォーメーションやデジタル・トランスフォーメーションを加速させることが示されております。

そうした政策を実行するためには、健全で堅固な財政が不可欠です。しかしながら、少子高齢化に伴う社会保障費支出の増大や、新型コロナウイルス対策や、物価高騰対策のための財政支出が数年来続いておりますし、それに加えて防衛力の強化や少子化対策、子ども子育て環境の改善といった新しい支出の必要も生じてきており、財源確保がより重要な課題となっております。

そうした財政需要を支えるため、税制改革が急務となっております。これを踏まえて、令和5年6月には税制調査会から、「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方」が公表され、個人所得課税、資産課税等、法人課税、消費課税、国際課税及び納税環境の整備の全般にわたる中長期的な改革方針が示されました。さらにこうした税制改革の課題は、地方の税財政の課題と密接な関係を持っております。

ます。そういう重要な税制調査会の答申の内容につきましては、この後、ご説明があるものと思います。

こうした改革の流れは、既に令和5年度税制改正においても一部取り入れられておりまして、さらにこれを加速させるための令和6年度税制改正についても、既に関係省庁や財界からいろいろな要望が出されているところです。令和6年度の税制改正に当たっては、これらさまざまな要望のうち、どのようなビジョンに基づいて、まず何から着手して、いかに発展させていくのが問題になろうと思います。

本日は、こうした国、地方に関する税制の取り組み状況につきまして、青木孝徳財務省主税局長及び池田達雄総務省自治税務局長をお迎えしてご説明いただき、これに対して租税法の専門的立場から澁谷雅弘中央大学教授に、また、経済実務の観点から松本正義住友電気工業株式会社取締役会長、租研副会長にそれぞれご意見を開陳していただきながら、討論をさせていただきたいと思っております。

進行に当たりましては、前半と後半、2つに分けまして、前半においては国の税財政について青木主税局長からご説明いただいた上で、それに基づき討論をさせていただきます。後半において、池田自治税務局長に地方の税財政につきましてご説明いただき、その後、討論するという順序で執り行わせていただきたいと思います。それでは、さっそく国の税財政に関する中長期的な課題と、現下の問題解決の方策につきまして、青木主税局長からご説明をお願いいたします。よろしく願いいたします。

I. 税制の現状と今後の課題

(青木) 今、ご紹介いただきました、財務省の青木でございます。本日はこのような機会を設けていただきまして、誠にありがとうございます。税の専門家の皆さんの前で税の話を

のは若干緊張しますが、先ほど司会の岩崎先生からもご紹介いただきました今年の中期答申で書かれている各税目の課題、それから今年恐らく取り組む令和6年度改正の主な項目についてご説明をさせていただきたいと思います。よろしく願いいたします。

1. 総論

〔租税の役割〕 財務省（3ページ）

これは今さらながらですが、税金の役割について中期答申でも改めて整理をされているものがございます。端的に言えば社会共通の費用を賄うための会費ですと、公共サービスの財源を調達する機能が租税にあるということです。

〔租税の分類とタックス・ミックス〕 財務省（4ページ）

各税目にはそれぞれ特徴がございます。例えば、所得税は累進課税が可能で、主に働いている現役世代が負担するものであり、他方できめ細かい配慮、例えば配偶者控除や扶養控除といった形で、家族の在り方などに合わせたきめ細かい配慮が可能です。それぞれ持っている税の特徴を組み合わせ、全体としてバランスの取れた税体系を構築していくことが求められているということでございます。

〔租税制度の基本原則〕 財務省（5ページ）

そういった税金を考えていく上で大切な基本となる考え方というのがございます。よく言われる公平、中立、簡素でございます。これも今回の中期答申でもう一度現代的に考え方を再整理させていただいていますが、5ページの最初にありますように、税制、基本的に国民全体で公共サービスの財源を負担していくということです。公平にも2種類、ここでは3種類書いていますけれども、伝統的に言われている水平的な公平、垂直的な公平に併せて、世代間の公

平というのを今回特に丁寧に答申の中では記述されています。後でご説明します。

それから納税者の選択に対して中立的な税制というのも大事だということでもあります。特に働き方や家族の在り方などが非常に多様化する中で、税制が職業の選択や資産の移転、企業の立地など、そういった納税者の選択を歪めないようにするというのもすごく大事な考え方ということでございます。

最後に制度の簡索性ということで、納税手続きの負担を軽減し、徴税コストも抑えて、租税回避行動を誘発しないためにも、やはり何と言っても簡素な仕組みであることが大事だということでございます。

〔世代を超えた公平と租税の十分性〕 財務省（6ページ）

今、申し上げた世代間の公平という考え方です。世代間の公平には、まず1つは、今、この瞬間の現役世代と引退した退職者、要は引退した世代との間の負担のバランスという考え方と、もう1つは今、われわれの生きているこの世代と、将来何十年後かにこの国で生きている世代との世代を超えたバランスという、この2つの考え方がありますということでございます。特にその後者の方のバランスというのは、まさに将来の世代というのは今、この瞬間投票権を持たないわけで、どうしても将来世代の公平という観点が劣化する傾向にあるのではないかと。人口減少、少子高齢化、極めて厳しい財政事情を考えますと、数が少なくなっていく将来世代、一人一人の負担の重さに従来以上に配慮して、財政の持続可能性を損なわないための必要な負担を能力に応じて広く分かち合う必要があるのではないかと。そのために、やはり今、公共サービスの財源として、租税がその財源を十分に確保できていない現状を鑑みると、租税の十分性というものにしっかり配慮していくことが大事なのではないかということに今回力を入れて、答申でも書かれているところでございます。全

くそのとおりだと思います。

〔租税原則の関係性、税と社会保険料〕財務省（7ページ）

今、申し上げた公平・中立・簡素というのはそれぞれ大事な考え方なのですが、例えば公平を重視するといろいろなきめ細かい配慮が必要になってくる、きめ細かい配慮をするとどうしても簡素な制度でなくなっていくと、そのような形で3つの考え方にはトレードオフの関係もあります。また、社会保険料というのがやはり大きな公共サービスの財源としてあるわけですが、この社会保険料も高齢化の中でだんだん負担が増えてきており、そうした中で社会保険料と税というのは元々違う制度ですけれども、やはりその関係というのはよく考えながら税制の制度も考えていく必要があるというようなことが、中期答申でも書かれているところでございます。

〔経済社会の構造変化〕財務省（8ページ）

公平・中立・簡素な制度にしていくためにも、やはりこの今、起こっている世の中の構造変化、世の中がどういう状況なのかということをしっかり捉えて、そのようなことをしっかり踏まえて税制というものを考えていく必要があるということで、中期答申の中ではこの世の中のさまざまな変化についても丁寧に議論し、書かれているところです。8ページがそれなのですが、例えば働き方、それから世帯構成が非常に多様化していますし、外国人の労働者の方が増えています。また経済のグローバル化、デジタル化もものすごい勢いで進んでいます。一方で、非正規雇用の増加や、子どもたちを中心に貧困の問題があり、教育と格差の問題、格差の固定化を何とか防がなければいけないという課題もあります。もちろんSDGs、気候変動や環境問題への対応も必要ですし、昨今の安全保障環境の変化というのも非常に大事です。

そして何より、人口減少という問題が、わが

国の将来を考えていく際に非常に大きな問題で、そういった中で岸田政権は今、子育て支援策、少子化対策に国を挙げて取り組んでいるところでございます。

〔個別税目の現状と課題〕財務省（9ページ）

今のようなさまざまな社会経済の構造変化の中で、各税目にどのような課題があり、また、そのどのようなことを重視して税制の在り方を見直していく必要があるかというようなことがまとめられたものが9ページでございます。それぞれ後でご説明しますのでここは割愛します。

〔経済財政運営と改革の基本方針2023（抄）〕財務省（10ページ）

これは中期答申ではなくて、先ほどもご紹介がありましたが、基本方針2023、いわゆる骨太方針2023で書かれている税制の部分、税制改革の部分の記述を抜粋したものです。格差の固定化防止などの観点から、やはり再分配機能をしっかり高めていくことが大事であり、それから公平で多様な働き方に中立的な、デジタル社会にふさわしい、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤、こういったものが大事なのではないか。また、納税環境の整備、国際課税への対応、そういったものが大事ではないかということが書かれているところです。

2. 所得税

〔わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—（抄）〕財務省（12ページ）

ここから各税目の話に入ってまいります。まず所得税でございしますが、所得税については、所得に応じて公的サービスの財源を支え合うための基幹税であり、基幹税という言葉はこの所得税、消費税、法人税の3つに使っていますけれども、そして財源調達機能と、もう1つは所得再分配機能を適切に発揮していくことが重要だと言っております。また、働き方や家族の在り方などの多様化に応じて、やはり所得の性

質に応じた課税方式や各種控除の在り方を見直していく必要があるかという整理になっております。

〔近年の個人所得課税の主な見直し〕 財務省 (13ページ)

ここは、ここ数年間で行われてきた所得税の改正をまとめたものでございます。それぞれどのような観点から見直しをしたのかというのが書いてありますが、所得再分配、それから働き方への中立性、または金融所得課税をどのように考えていくのかという観点からさまざまな見直しが行われたものでございます。

〔個人所得課税の見直し（令和5年度改正）〕 財務省 (14ページ)

まさに令和5年度改正というのは、その中の1つ大きな改正が行われたものなのですが、3つ大きな論点がございました。1つは、NISAの抜本的な拡充・恒久化です。これは資産所得の倍増、貯蓄から投資へというものを後押しするという意味で、いわゆる中堅所得層の方が資産運用、老後の備えを蓄えていくに当たって有価証券への投資というのをしっかりしていきながら、その恩恵を受けて老後への備えがしっかりできるような社会をつくっていく必要があるということでございました。

それからやはり諸外国、特にアメリカなどに比べるとスタートアップの企業が日本の場合なかなか育っていないのではないかとご指摘もある中で、スタートアップ・エコシステムの抜本的強化ということで、スタートアップ再投資への非課税措置といったものを作らせていただいています。この2つはどちらかと言うと、いわゆる税金を優遇してそうしたものを政策的に後押ししていくという観点の改正ですが、一方で「1億円の壁」と呼ばれている、1億円を超えると所得税の負担率は下がっていくという問題、この公平の問題に対応していくために、極めて高い所得に対する最低限の負担を求める

措置を入れさせていただいて、トータルでバランスを取りながら所得税改正をさせていただいたところでございます。

〔「こども未来戦略方針」(抄)〕 財務省 (15ページ)

そして所得税の世界は、毎年、次から次へといろいろな課題が出てくるわけなのですが、今年は幾つか大きな改正項目が想定される中で、ここでは3つ取り上げております。1つ目は少子化対策に伴って、児童手当を今回大きく見直すことが既に表明されています。

15ページをご覧くださいと、今、中学生まで所得制限付きで児童手当が支給されているのですが、まず所得制限を撤廃します。それから高校生まで延長します。それから第三子以降は3万円に金額を引き上げます。この3つの大きな改正を予算の世界で行うことで既にコミットされていますが、これとの関係で注ではありますが、中学生までの取り扱いとのバランスを踏まえて、高校生の扶養控除をどう考えるか整理するというところでございます。

併せて一番下にありますが、子育て支援策の充実のための財源確保を目的とした増税、消費税が例示されていますけれども、これは今のこの時点では行わないということが示されています。したがって、この扶養控除の見直しというのは財源確保を目的としたものではないのですが、中学生までの取り扱いとのバランスを踏まえてどう考えるかというのが大きな課題としてございます。

〔扶養控除の見直しについて（平成22年度改正）〕 財務省 (16ページ)

16ページをご覧ください。平成22年度改正、民主党政権で子ども手当というのが最初は所得制限なしでスタートしたのですが、そのときに、要は所得控除というもので子育て世代へ配慮を行う考え方から、手当では予算歳出の方で行うという流れの中で、子ども手当の創出と併せて

年少扶養控除（15歳までの扶養控除）38万円を廃止しました。また、高校の実質無償化を併せてやっているのですが、それに併せて16歳から18歳までの特定扶養親族に対する扶養控除の上乗せ25万円部分を廃止しております。このときはこのようにしたのですが、今回これをどのように考えていくのかという問題でございます。

いろいろなことがもう既に、特にネットの世界などでも言われているのですが、単純に扶養控除を廃止すると、特に高所得層、例えば年収1,200万円を超えるような子育て世代では、この扶養控除の廃止と所得制限がなくなるので児童手当がもらえることのトータルで見ると、マイナスになるという問題が言われています。一方で、扶養控除を維持したまま新しい児童手当を足して考えると、逆に高所得世帯の方がものすごく財政的な支援を国から受けるという問題にもなる。ここの全体のバランスをどう考えていくのかというのは非常に難しい問題で、既にわれわれ主税局は頭を痛めているところなのですが、今年の年末、一定の結論を得たいと思っています。

〔わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—（抄）〕財務省（18ページ）

もう1つ、退職金の課税についても既に報道されていますので、ここでは取り上げています。元々、今の退職金課税制度というのは、20年を超えると1年当たりの控除の金額が非連続で増える状態になっています。これは、勤続年数が長いほど退職金が厚く支給されている世の中の現状を反映して、元々こういう制度になっているわけです。一方で、近年では、退職金の支給形態や労働市場における様々な動向の変化の中で、税制も見直す必要があるのではないかとというようなご意見を中期答申では頂いています。

特にその見直しの方向性としては、働き方の違いによって有利、不利が生じないようにする。要はずっと同じ会社で勤め上げる方と、いろいろ転職をされて数年で職場を変わっていかれる

ような働き方、こういった働き方の違いによって税制で有利、不利が生じないようにするということは1つ大きな考え方としてあるのだらうと思います。それから元々この退職金というのは、老後の備えということで、いわゆる企業年金、個人年金、そういったものと同じで老後の生活の糧となる資産形成という面があるかと思うのですが、これらについて拠出・運用・給付の各段階に応じた適正な負担というのをどう考えるかというのは元々大きな話としてありました。例えば、共通の非課税枠や個人退職勘定のようなものを設けると、働き方によって有利、不利が生じないように制度ができるのではないかとという考え方がここでは示されています。

ただ一方で、退職金、老後の備えというのは、個人個人の老後の生活設計にすごく大事な話でございまして、性急に無理やり見直すような話ではなくて、丁寧に議論を進めていかなければいけないだろうとも併せて思っていて、そういったことも諸々考えて丁寧にこれから議論していかなければいけない問題だと思っています。

〔退職年齢別の退職手当支給額の推移（モデルケース）〕財務省（19ページ）

19ページをご覧いただくと、先ほど申し上げましたが、退職金の支給はS字カーブと呼ばれているように、だんだん、20年を超えるくらいから支給金額が増えていったのですが、そのS字カーブも近年だんだん緩やかになっています。

〔各国の私的年金制度について（原則的な扱いを示したもの）〕財務省（20ページ）

これはもう何年も前から政府税調で示されている絵なのですが、諸外国では共通の個人勘定、非課税枠のようなものを設けて、働き方の違いによって有利、不利が生じないようにされており、そのような制度というのは論理的には可能ですということでございます。それを日本にど

ういうふうに入れていくのか、入れていかないのかを検討する必要があります。

〔主要国における公的年金税制の概要〕財務省 (21ページ)

21ページは、その老後の備えに当たって、公的年金の拠出段階、運用段階、給付段階での課税がどういうふうになっているのか、わが国の課税、それから諸外国の課税を並べていますが、こういったことを諸々考えながら丁寧に議論を進めていかなければいけないと思っています。

先ほどの扶養控除もそうですし、この退職金課税もそうなのですが、何となく世の中では財務省が増税を狙ってやっているのではないかということをよく言われるのですが、決してそのようなことはなくて、まさにその働き方や生き方などに中立的な税制、それで増収を狙うのではなくて、そういう公平な税制を目指すということで考えているのです。もちろん個人個人の方にとっては当然制度が変われば有利、不利などが出てくる、今と比べてプラス、マイナスは出てくるのですが、決してそのような目的ではなくて、公平性・中立性の観点からお願いをしているものです。

〔令和5年度税制改正大綱(抄)〕財務省(22ページ)

3つ目の課題です。こちらは財源を確保するための所得税等の見直しでございます。端的に言えば、いわゆる増収を目的とした税制改正になります。22ページをご覧くださいと、去年の年末に決めたことですが、防衛力の強化、令和9年度に、防衛費やその他防衛に関わるような科学技術やインフラ整備など、そういったもので恐らく今より倍近い金額が必要になってきますので、それを税外収入、歳出削減などでまずは賄って、それでも足らざる部分は、税制措置をお願いするということです。ここに書いてありますように、令和9年度に向けて複数年かけて段階的に実施するということが決まって

います。令和9年度において1兆円強を確保するということになっています。法人税、所得税、たばこ税についてそれぞれ措置を講ずるということです。

法人税は付加税を課し、所得税については1%の付加税を課すとともに、一方で今、東日本大震災の復興のために特別な所得税の付加税をかけていますが、新しい防衛のための1%の付加税と併せて、一方でこの復興特別所得税の方を1%下げるとすることで、トータルとして今より所得税について負担が増えないという仕組みになっております。

また、たばこ税は、1本当たり3円の引き上げをやっていくということでございます。これも今年の年末に向けてしっかり議論をしていきたいと考えています。

3. 相続税・贈与税

〔わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—(抄)〕財務省(24ページ)

今度は資産税でございます。資産税については、経済のストック化、老後扶養の社会化などの構造変化に応じて、税制全体を通じた再分配機能が引き続き重要だということが書かれています。

〔相続税の申告から見た被相続人の年齢構成比、年代別金融資産保有残高〕財務省(25ページ)

25ページの左側の絵は、最近では長生きするようになっていいことなのですが、要は高齢化が進んで、相続の時点では、相続する側に加えて、財産を受け継ぐ側も割合と年齢が高くなっていますという絵です。一方で25ページの右側は、個人の金融資産は非常にたくさん、2,000兆円近くあると言われていますが、実は60代以上の方が65%、1,200兆円くらい持っていられるという現状を示しております。資産を後世代に、要はお子さんやお孫さんに移転していくタイミングによって、相続税・贈与税の負担が有利、不利となるようなことが生じないようにして、

必要なお金が若い人に移転されて、若い人が生活や教育などいろいろなことにお金を使っていくことで、経済全体もぐるぐるよく回っていけばいいということでもあります。

〔令和5年度税制改正のイメージ（赤字部分を改正）〕財務省（26ページ）

26ページをご覧くださいと、令和5年度改正で、相続時精算課税について、110万円の基礎控除を導入し、また、暦年課税の方で相続前贈与の加算期間を7年に延長するなどして、要はなるべく長い期間、相続の少し前から資産移転をしたとしても、税で有利・不利が生じないような手当てをさせていただいているところです。

〔令和4年度税制改正大綱（抄）〕財務省（27ページ）

27ページは、税制改正要望が出てきていますので、今年の税制改正で恐らく課題の1つとなる中小企業の事業承継の問題について、令和4年度の与党税制改正大綱を付けさせていただいています。これは今年議論になるかと思っています。

4. 法人税

〔わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－（抄）〕財務省（29ページ）

法人課税はここにもありますように、成長志向の法人税改革というのをここ数年進めてきています。端的に言うと、今までやってきたことの客観的・実証的な検証が求められていると締めくくられています。その際にはEBPMの観点も踏まえて、本当に役に立ったかどうかというのをしっかり見ていく必要があるのではないかということでございます。

〔法人税率と法人税収の推移〕財務省（30ページ）

30ページは、ここ数年の法人税率の引き下げと法人税収の推移です。

〔令和4年度税制改正大綱（抄）〕財務省（31ページ）

そして31ページは、先ほど客観的・実証的な検証と言いましたが、どうしてそのようなことが必要なのかということの思いが書かれている与党の税制改正大綱です。ここでは、要は法人税改革をしっかりとやってきたのですが、その間、わが国の賃金水準というのは30年以上ほぼ横ばいで、人的資本や無形資産への投資というのが主要国に比べて見劣りするのではないかと、一方で、株主還元や内部留保は増加を続けていて、結局、企業がイノベーションよりも経費削減や値下げに競争力の源泉を求めた結果、経済全体の縮小均衡が生じてしまったのではないかと、このようなことが書かれています。こうした問題意識の中でしっかり検証し、最後に書かれていますが、積極的に未来への投資に取り組む企業には有効な支援をする一方で、余力があっても活用されないような場合に、どのようにしてその行動変容を促すような対応が取れるのか、というのを幅広く検討していく必要があるということでございます。

〔企業収益の動向について〕財務省（32ページ）

32ページは今、申し上げた企業の利益、労働分配率、内部留保の増加を示しています。

〔平均賃金の国際比較〕財務省（33ページ）

33ページでは平均賃金の国際比較が書かれています。日本の場合はここ30年間ずっと横ばいということです。

〔令和6年度税制改正に関する主な要望（法人税関係）〕財務省（34ページ）

令和6年度改正でこの34ページのような要望を主に経産省から頂いていて、これらについてしっかり議論していきたいと考えています。個人的には、この賃上げ促進税制というのが2年前からスタートしていますが、これをきちんと総括し、本当に企業の賃上げに資するような制

度へブラッシュアップするといったことが必要ではないかと考えています。

5. 国際課税

〔わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—(抄)〕財務省(36ページ)

36ページについては、BEPSの取り組み、2本の柱、これをしっかり着実に毎年進めていく必要があると考えております。

6. 消費税

〔わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—(抄)〕財務省(40ページ)

40ページは消費税の話です。消費税は、ここにありますように、社会保障の財源として、特定の世代に偏らないで幅広い国民が負担を分かち合う、そして税収の変動が少ない大事な財源だと考えています。今後ますます重要さが増すだろうと考えています。

〔インボイス制度への対応状況等〕財務省(41ページ)

消費税の話については、41ページをご覧ください。だと、インボイス制度への対応というのが今年の後半、これから何か月間は大変大事な課題だと思っています。8月末の段階で、課税事業者300万者のうち、95%の方に登録申請いただいています。残り5%は恐らくB to Cの事業者ではないかと思っていますので、しっかり登録申請をしていただいていると思っています。

免税事業者は460万者いるのですが、このうち、農家や漁業の関係の方や、B to Cの方というのは、基本的に自分でインボイスを発行することが恐らくそれほど求められないだろうということで、それを除いたB to Bの取引、160万者の方がいらっしゃるうち、103万者の方が8月末時点で登録申請いただいています。いずれにしても、登録をして課税転換された方にも、また、57万者の、引き続き免税事業者でいこうと、インボイスが発行できなくてもいいという

ふうに判断された方にも、それぞれ税制の面での特例や予算の面での支援を措置しています。また、取引先から強制的な課税転換を求められたり、逆に値下げや取引の停止を言われたり、そういうことに対しては公取や中小企業庁が、しっかり監視をし、またはその取引先である事業者に注意をして、こういうことがないように丁寧に対応していきたいと思っています。

〔インボイス制度への移行に当たっての事業者支援策〕財務省(42ページ)

42ページをご覧ください。今申し上げたようなさまざまな支援策、税制措置や取引環境の整備、そして何より制度がスタートしてから特に重要だと思っているのですが、やはりいろいろ悩まれている、または不安に思っている事業者の方はたくさんいらっしゃると思いますので、そういった方にきちんと寄り添って相談に応じていくという体制を一層強化していく必要があると思っています。インボイスコールセンターというのは、インボイスそのものの問い合わせ先でございます、国税庁がやっています。それから商工会や商工会議所といったいわゆる中小企業系の団体、また中小企業庁の方で経営相談体制、これは税だけに限らないのですが、そういったものの体制をしっかりと作っていただいています。必要があれば例えば税理士や支援機関などにつないで、例えば税理士の場合ですと無料の税務相談を受けられるような、そのような仕組みをしっかりと、今までもやってきましたけれども、今以上にやっていく必要があると思っています。

〔わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—(抄)〕財務省(43ページ)

43ページ、44ページは、消費税の別の話です。オンラインゲームを中心にモバイルアプリの市場規模が年々拡大しており、当然それはプラットフォーム事業者を通じて行われているのですが、プラットフォーム事業者というのは取引の

仲介を行うだけで、実際にはサプライヤーが消費者に対してコンテンツを提供します。ただそのサプライヤーというのは海外にあって、しかも極めて小規模な事業者でいらっしやると、なかなか消費税を課税することができないという問題があります。EUをはじめ多くの諸外国、消費税と同じ仕組みを持っている諸外国におきましては、そのプラットフォームの事業者に納税義務を課すといった取り組みを行われていて、わが国でも国内外の競争条件を公平にするためにも、そういった仕組みを考えていく必要があるのではないかというのが消費税の世界では課題としてあります。要は国境を越えた消費活動がいろいろ行われていますので、こういったものにも消費税はきちんと合わせていかなければいけないという話でございます。

7. 納税環境整備

〔わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—(抄)〕財務省 (46ページ)

46ページをご覧ください。納税環境整備について、納税者の利便性と申告内容の適正性を確保するために様々な取り組みをこれからもしていかなければいけないということでございます。

8. 財政・税制に対する国民の意識

〔経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査 (2022.11東京財団①) 財務省 (48ページ)〕

駆け足でご説明しましたが、最後に1つだけ、これは私の趣味で入れた資料なのですが、2022年の11月、東京財団が経済や財政について、経済学者の方といわゆる一般の国民の方にアンケート調査をしており、これがあまりにも対照的なものですから、逆にこの対照的な状況はわれわれ財政当局としては非常に反省すべきで、もっともっと財政の状況、税金の話を、やはり一般の国民の方にしっかり伝えていかなければいけないという反省を込めての資料でございます。

まず48ページの左側を見ていただくと、日本の財政赤字について、みんな財政赤字は問題だと思っているのです。それは経済学者の方も国民も。しかし一方で、その財政赤字は一体何が原因ですかと問われると、経済学者の方は7割の方が社会保障、担い手が減る、一方で高齢化が進む、お金がかかる、この問題が第一だと言われる。一方で、一般の国民の方は、高い公務員の人件費と、政治家が無駄遣いをしていると言う。何となくそう思われているのだらうなというのは実感としてありましたが、こうして数字として見るとなかなか違いが大きいなと思いました。

〔経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査 (2022.11東京財団②) 財務省 (49ページ)〕

49ページをご覧ください。消費税のイメージも、経済学者の方は世代間で公平、投資や雇用へのゆがみが少なく効率的、安定財源、そういった面で見えています。一方で国民の方はやはり逆進的で不公平だと、景気に悪い影響があるということが非常に大きな割合を占めていて、消費税のイメージというのはやはり専門家と国民の方ではだいぶ違うなということを改めて思いました。したがって、消費税を今後上げるべきかどうかと問われれば、当然なのですが、経済学者の方は現状維持か上げる、国民の方は現状維持か下げる、もしくは廃止するということになります。

〔経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査 (2022.11東京財団③) 財務省 (50ページ)〕

歳出改革について50ページを見ていただくと、歳出を抑えて負担を回避するというのを多くの国民の方々は思っていて、一方で専門家の方からすると、歳出を一生懸命抑えても、それでもやはり高齢化、人口減少が進んでいく中で負担増も避けられないだろうという見方をされてい

て、少し違いがあるということです。その社会保障等、今後の財政支出の財源をどこに求めるかということになると、経済学者の方は消費税だろうと、国民はみんな法人から取ればいい、大企業から取ればいいというような意見になっているということです。

この表を見て私が思ったのは、この経済学者の方々が仰っていることというのは、基本的に財務省の意見とほぼ同じですので、そういう意味ではわれわれ財務省と国民の皆さんの間での認識のギャップというのはこれだけあるのかと感じました。逆に言うところをしっかりと埋めていかないと、いくらわれわれがいろいろなことを言っても、なかなかそれが皆さんに響かない、国民の皆さんに響かなくて、実際、政治的にはなかなか受け入れられないのだろうということを痛感していました。そういったこともあって、しっかり、今日のこの場もそうなのですが、財政と税金の話について、われわれが正しいと思っているだけではなくて、しっかり国民の皆さんに伝えられるようにやっていかなければいけないということを痛感したところです。私からは以上でございます。

Ⅱ. 税制の現状と今後の課題に対する意見・質問

(岩崎) ご説明ありがとうございました。大変幅広い論点について、要点をマーキングしていただいてわかりやすくご説明くださいました。ありがとうございました。それではここで討論の方に移りたいと思います。最初に澁谷教授からご意見を頂ければありがたいと思います。お願いいたします。

(澁谷) 澁谷でございます。今年出た税制調査会答申は大変大部なもので、なおかつ税制全体について体系的にまとまった報告となっております、それを非常にわかりやすくコンパクト

にご説明していただいたと思います。どうもありがとうございます。

それではまず私の方から幾つかできるだけ手短にご質問していきたいと思います。まず1つ目として、所得税につきまして、これは水平的公平が垂直的公平の前提であると、こういう観点から少しお伺いしたいと思います。先ほど1億円の壁といったことを資料でお示しいただきましたけれども、これは結局のところ所得税において水平的公平、同じ所得の者に同じ税負担を求めるという点が、必ずしもそうならないことの結果としてこういう現象が生じたのだと私は思っています。そういった水平的公平という観点についての検討なり議論なりというのはあったのかどうかということについて、例えば、今回の税制改正で導入されるスタートアップへの再投資に係る非課税措置、或いはNISA制度の拡充・恒久化といったことに関してお伺いできればと思います。これが1つ目でございます。

2つ目として、これもご説明の中にありました防衛力強化に係る財源確保のところなのですが、これについてはちょっとご説明の中にありましたが、これは何か新たな目的税の創設ないしは税収の特定財源化によって対処すると、そういう理解でよろしいのでしょうか。私は森林環境税のときなどからちょっと気になっていたのが、重点的に歳出を投入しなければいけないような分野が生じたときに、一般会計の予算の中から措置するというのにとどまらず、何かそういう新しく税目を立てるといったことが今後行われていくことになるのかなと、ちょっとそういう疑問を持ったのでお伺いしたいと思います。これが2つ目でございます。

次に3つ目として、相続税・贈与税につきまして、実はこれは、私は専門家会合にも加わっておりましたので、ちょっと質問しづらいところがあるのですが、この相続税・贈与税の改正につきましては、これはやはり資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築ということで

出てきたものだと思います。そして、この点についてはいろいろな議論なり提案なりがされていて、そのうち今回の法改正では採用されたものとされなかったものがあるわけでございます。特にこの点については、昨年公表された日税連税制審議会の答申が大変まとまったご提案をされていたと思うのですが、その中にあった幾つかの項目のうち、採用されなかったもの、例えば小規模宅地の特例の適用の話であるとか、或いは贈与後に相続税の法改正があって負担が増加した場合にどう措置するかといった問題、こういった採用されなかった方についてはどういう検討がされたのかということを伺いたいと存じます。これが3つ目です。

最後に4つ目として、法人税につきましてですが、法人税については特に租税特別措置が問題になっていると思いますけれども、この租税特別措置につきましては、適切なデータを用いた効果の検証を踏まえて、不断に見直す必要があるということが指摘されております。この検証であるとか見直しの具体的な仕組みとか方法というものが、現在整っているのかどうかということをお伺いしたいと思います。例えば、租特透明化法というのがこのために役立っているのかどうかということをお伺いできればと思います。また、租税特別措置につきましては、これはまた将来ということになるかもしれませんが、国内ミニマム課税が導入された場合には、やはりこれは租税特別措置の効果などに影響するとお考えであるかどうかという点も併せてお伺いできればと思います。私からの質問はこの4点でございます。よろしくお願いします。

(岩崎) ありがとうございます。それでは、引き続いて、松本租研副会長からご意見を伺いたいと思います。

(松本) 松本でございます。今日はよろしく

お願いいたします。私からは、財政の健全化、所得税の再分配機能の観点などから4点の質問をさせていただきます。

(財政健全化について)

まず1点目は、財政健全化についてです。昨今、防衛費、子ども政策など、新たな財政需要が生じる都度、財源探しをするような議論となっておりますけれども、コロナや物価高対策で膨張した歳出規模を正常化すると同時に、歳入歳出のバランスをトータルで考えて、健全化に取り組むことが重要ではないかと考えます。その際、財政の現状と将来について客観的なデータや分析に基づいて、中長期的な視点から財政健全化への道筋、シナリオを策定して、その実行を担保することが重要ではないかと思います。

財政を預かる財務省の方々は、国の将来を考えて正論を述べておられると思いますけれども、残念ながら世間の人たちにはなかなか受け入れられないようであります。また政治家は国民に受けの悪い負担や財源の問題に正面から取り組みうとしません。そうした中で、健全化目標は事実上棚上げ、負担増につながる政策は先送りされてきたということでございます。こうした現状を見ますと、財政ガバナンスを強化して、財政規律を担保するための仕組みとして、私ども関経連では独立財政機関の設置を提言しておりまして、租研意見にも盛り込ませていただいております。昨年、英国のトラス政権が市場から不信任を突き付けられ退陣を余儀なくされたけれども、トラス前首相らが、予算責任局(OBR)の協議、検証を経ることなく、財源の裏付けのないプランを発表したことも問題であったと言われております。

新しい組織を作りさえすればうまくいくというものではないことは十分承知しており、設置形態、権限はいろいろありまして、全ての国で有効に機能しているということでもない聞いております。しかし、政府・政治から独立した立場で客観的なデータに基づいて財政計画の評

価、取り組み状況のモニタリングを行って、予算の編成、審議のプロセスに関与させることが重要ではないかと思っています。主税局長のお立場からはなかなかお答えになりづらい質問かと思いますが、独立財政機関というアイデアについてどのようなお考えなのかお聞かせいただければと思います。

(所得税の再分配機能について)

2点目は、所得税の再分配機能についてです。所得格差の拡大、固定化を是正するために、税財政を通じた再分配政策が重要であることは論をまちません。所得税は税制の中で所得再分配機能について中心的な役割を担っておりますけれども、現行の所得税に対しては金融所得等のウェイトが大きな高所得者層の税負担率が低くなるという現象、いわゆる1億円の壁の問題が最近特に指摘されております。

令和5年度改正では、極めて高い水準の所得に対して一定の負担を求める措置が講じられましたけれども、その適用対象者は全国で200人から300人程度とも言われています。この改正がまだ実施されていないうちから次の段階の話になって大変恐縮ではありますが、現行、20.315%の比例税率で分離課税されている金融所得課税の見直しが論点の一つと考えております。従来、貯蓄から投資への流れに逆行し、大衆課税となるとの指摘もありましたが、NISAが抜本的に拡充されることも考慮いたしますと、市場への影響等には十分配慮して、税率や課税方式など金融所得課税の見直しについて検討する余地があると考えておりますが、いかがでしょうか。

また、税制全体として考えたときには資産課税の強化、すなわち相続・贈与税、キャピタルゲイン課税についての政策的な免税措置の縮小といったことも考えられますが、どのようなお考えかお聞かせいただきたいと思います。

(財源調達機能について)

3点目は、財源調達機能についてです。社会保障と税の一体改革によりまして、消費税が社会保障目的税化され、税率が10%に引き上げられましたが、現状におきましても社会保障の4経費、医療、福祉、介護、子育て、この4経費を賄うことができておりません。少子化対策、子ども政策の拡充のための財源も政府与党は早々に消費税を封印してしまいましたけれども、本来、消費税によることがふさわしいと思っています。今後、少子高齢化の進展に伴う社会保障支出の増大が見込まれ、医療費の自己負担の引き上げ、保険料における応能負担の強化、高齢者の就労促進などの対策を講じたとしても、消費税の引き上げはどうも避けられないと考えております。

一方で、新たな財政需要への対応、受益と負担のアンバランスを解消するためには、消費税一本足打法では難しいのではないのでしょうか。消費税と並んでわが国税制の基幹税である所得税の役割は財源確保の面で大変重要であります。例えば、安全保障の強化に必要な費用は社会全体で分かち合うべきものでありまして、その財源を所得税に求めることは筋道としては間違っていないのではないかと思います。しかしながら、現状、全世帯のうち約3割は所得税がかかっておりません。所得税の納税者の中でも6割は5%の最低税率が適用されているというのが実態であり、こうした構造のままでは所得税による財源調達の限界がありまして、諸外国とはかなり違うなという感じがしております。

これも政治的には大変難しい問題ですが、構造的な賃上げによる所得拡大などによって分厚い中間層の形成を進める一方で、所得税制においても中低所得者層を含めた幅広い層に相応の負担をお願いするという方向での見直しが必要となるのではないかと思います。お考えをお聞かせいただければ幸いです。

(法人課税のあり方)

4点目は、法人課税のあり方についてです。今後の法人課税改革の方向性として、税率の引き下げなどによる一律の負担軽減から、イノベーションや先進的な投資、人材育成などに的を絞って、経済の成長、好循環につながる企業活動、投資にインセンティブを与える措置に重点を移していくべきであると思っています。試験研究費やGX、DX関連投資に対しまして、税額控除、それから特別償却という形で負担軽減措置が講じられておりますけれども、諸外国の制度なども参考に、より力強いものとしていくことが望まれます。例えば、知的財産権由来の所得に軽減税率を適用するイノベーションボックス税制の導入なども検討すべきではないかと思いますが、お考えをお聞かせいただければと思います。

少し長くなりましたが、よろしく願いいたします。

(岩崎) ありがとうございます。それでは、いろいろな難しい問題が出てきましたけれども、青木局長にお答えできる範囲でご意見をおっしゃっていただければと思います。

(青木) ありがとうございます。まず澁谷先生、資産課税の見直しの件では大変お世話になりました。ありがとうございます。私は、去年1年間は主税局にいなかったのですが、その前の1年間、主税局で主に審議官としてこの資産課税を担当していましたので、大変お世話になりました。ありがとうございます。非常に大きな見直しができたということで、しっかりそれをまず実行していこうと思っています。頂いた質問も非常に鋭く、厳しいご質問を大変たくさん頂きましたので、できるだけきちんとお答えさせていただきます。最初に水平的公平の問題から、要は等しい所得を得ている者が等しい

税を負担するという観点から、このNISAやスタートアップの話についてどういう議論があったのかということでございます。

まずご指摘のようにこのNISAもスタートアップも所得税の水平的公平性の観点からは、いろいろ逆方向といえますか、ある意味そこに不公平をつくって政策的なものを後押しするという観点の見直しであることは事実です。そこはそうなのですが、特にNISAの見直しについては、まさに貯蓄から投資を促進する観点から、これまで以上に長期積立分散投資による資産形成を行いやすくする、また中間層を中心とした幅広い資産形成をより一層サポートするというものを企図したものだということです。一方で、そうは言ってもということで、一定の非課税限度額、年間投資枠といったものも、投資余力が大きい層に際限なく優遇にならないようにということを議論の結果、付けたということでございます。

スタートアップにつきましても、スタートアップを支援するという観点から非課税の措置を今回新たに導入するわけなのですが、こちらの方もいろいろ諸外国の例も参考にしながら、非課税の枠というものを、20億円の上限を設けて過度な優遇にならないような仕組みとするという議論の結果、そのような形にさせていただいているところです。

それから極めて高い水準の所得に対する負担の適正化に関してです。こちらの方も今回、租税特別措置法で講じたものなのですが、対象になるような所得の大宗は株式の譲渡所得ですとか、それから土地建物の長期譲渡所得ではないかと考えているのですが、なかなかそれはどれくらいの規模でそういったものの効果が表れてくるかについては、一概に申し上げることは難しいのですが、令和2年の統計データを見ると、大体恐らく200~300人の方が対象になって、増収額としては200億~300億円程度あるのではないかというふうに思っています。そういった所得をしっかり把握して執行していく意味でも、

情報の収集というのが大事なことだと思っていますので、ここはしっかり対応していきたいと考えております。

それから目的税や特定財源のご質問も頂きました。例えば目的税というのは、定義としては特定の経費に充てることを目的とした税金で、税法でその用途を特定して、税法にそれを書くということだと思います。特定財源というのも、その特定の用途を税法に限らないのですが、法律で規定するというような財源だと認識しております。まさにそこをどのようにするのかというのは恐らくこれから年末にかけて検討、議論されていくものでございますので、現段階ではなかなか予断を持って申し上げることができないことをご理解賜りたいと思います。

それから資産課税の、まさに今年の見直しについて、特に採用されなかった問題について幾つかご質問を頂きました。専門家会合も含めていろいろご議論いただいていたと思います。まず小規模宅地の特例についてですが、この特例は相続という事前予測が困難である事象の発生に際して特別の配慮を加えているものなのですが、やはり移転の時期を自由に選択できる贈与にまでこの特例を認めることは制度の趣旨に沿うのかどうかという議論があって、今回は見送ったところでございます。

もう1つ、贈与後に相続税の法改正があって負担が増加した場合の措置についても言及があったと思います。相続時精算課税制度は、あくまで相続時点での相続税制に基づいて税負担を精算する制度であることや、仮に相続税制の改正の影響をその都度加味していくこととした場合、制度を複雑化させるおそれがあることも考えて採用に至らなかったと認識しております。

それから法人税、租税特別措置の適切なデータを用いた効果検証の問題なのですが、これもまさにおっしゃるとおりで、租特の透明化法なども使ったしっかりとした適用実態の調査ですとか、またはそもそもその実態がどうなっているか、要はどれくらい適用件数があるかという

ことだけではなくて、本当にこの租税特別措置が企業や個人の選択を後押ししたと言えるものなのかどうかという評価、これは結構難しいのですが、しっかりやっていかなければいけないと思っています。まさに各省庁が毎年の税制改正要望を出す際には、この透明化法に基づく調査や、それから政策評価などをしっかり行って説明責任を果たしていくということになっておりますし、われわれもそこはそういうことをきちんと議論して租税特別措置の中身について議論していかなければいけないと考えております。これからますますこの問題については、今まで以上にしっかり取り組んでいく必要があろうかと思っています。

それから最後に、国際課税で国内ミニマム課税が導入された場合の租税特別措置の効果といった話でした。まさに国内ミニマム課税が導入されますと、世界的に15%の実効税率で最低限の負担を企業にはお願いするということになるわけです。実際、日本の実効税率は、表面税率で言うと29.74%になっているのですが、これが15%を割り込むような事態というのは恐らく、まずないのではないかと思います。仮にその個別の企業さんの中ではこの実効税率15%を割り込むようなケースが出てくるかもしれませんが、そこについては企業側で自主的な抑制というも行われるかもしれません。なお、仮に国内ミニマム課税が導入されない場合であっても、日本企業のグループに属する外国子会社が所在する国で15%に足らざる部分をUTPRで課税されることになりますので、そういう意味では15%で統一的に公平な競争条件が適用されるのではないかと期待しているところでございます。澁谷先生のご質問については以上でございます。

それから松本会長、近畿財務局の時代には大変お世話になりました。ありがとうございます。大変ご無沙汰しております。今は主税局におります。会長からもいろいろなご質問を頂きました。まず独立財政機関のアイデアでござい

ます。まさにご指摘はごもっともで、専門的、中立的な知見を含めて、そういった観点からきちんと財政のことを検討する、その検討した結果に従って政府一丸となって経済再生と財政健全化の両立に取り組むことが重要なのだと思います。

まさにそれを、ではどのような枠組みでやれば一番うまくいくかというところについて、今の法律に基づいてこの財政当局の仕事をさせていただいている身としては、今ある組織、内閣府でいろいろな方針を決めて、実際の予算編成、税制改正をわれわれの方でやっていくというこの仕組みの中でまずはしっかり頑張っていくことが必要なのではないかと思いますが、いろいろご指摘も含めてさまざまなご議論、国民的なご議論をされることが大事なことだと思っていますし、やはり何より重要なことはまさにおっしゃっていたとおり、専門的、中立的な知見をきちんと生かしながら予算編成、税制改正をやっていくことだと思いますので、われわれとしてはそれにしっかり取り組んでまいりたいと考えております。

それから金融所得課税についてもご質問いただきました。金融所得課税については、上場株式の配当にしても譲渡益にしても、一律20%の分離課税にしているということが、まさにその1億円の壁の原因、要因になっているところはあるのですが、一律20%分離課税にしていること自体はそれなりに意味があってこういうことをやっているというのも一方でございます。金融市場にゆがみを与えにくいですとか、それから他の所得の状況を踏まえて意図的に金融取引のタイミングを調整するような行為を抑制することができるですとか、そういった意味で分離課税方式というのは一定の合理性があるのだと思っています。ただ一方で、1億円の壁と呼ばれるような問題もあるので、そこは最低限の負担は求める必要があるということで今回措置を講じることにしたわけで、しっかりこの状況を見ながら執行をまずやって、その状況を見極め

ていきたいと考えているところでございます。

それから資産課税の強化につきましてもご質問を頂きました。所得再分配の観点から資産課税しかり、改正はこれまでも行ってきました。相続税については最高税率の引き上げ、それからキャピタルゲイン課税については元々分離課税の税率10%だったものを20%に引き上げるなどやっていますし、今年の改正の極めて高い水準の所得に対する課税もそういう趣旨でやられているところでございますが、資産課税も含めてしっかり所得再分配機能というものを考えていく必要があるというのは、今後も非常に重要なことだと思っていますので、引き続き考えていきたいと思っています。

それから所得税制について、中低所得層も含めた幅広い層への相応の負担をお願いするという方向での見直しが必要なのではないかという問題でございますが、これもなかなか根源的な難しい問題だと思っています。例えば中低所得層と言っても幅広い方々がいて、例えば収入が低い子育て世帯もいらっしゃる、実は所得は少なくともたくさん資産を持っていられる高齢者の世帯の方もいらっしゃる、そこについてどのような負担を求めていくべきものなのかというのはいろいろなお意見があるかと思っています。

1つ言えることは、所得税だけに限られない税体系全体で公平の問題を考えていかなければいけないということです。社会保険料などは一律何%と決まっていますので、それはあらゆる世代が負担しています。消費税などもそういう税金であります。そのような負担もあれば、所得税の世界で高所得者に累進課税をかけていくという考え方もあり、全体としてうまく公平を考えていく必要があるのかと思います。ただ、おっしゃるような考え方で国民的な議論をしっかりやっていかなければいけないと思っています。

最後に知的財産権由来のイノベーションボックス税制についてご質問を頂いています。閣議

決定した新しい資本主義実行計画におきましても、税制面で検討を行うとされていますので、今年の年末に向けてしっかり議論したいと思っています。他方で元々研究開発税制というのは恐らく法人税の関係では最も大きな租税特別措置の1つなのですが、目的としては共通の目的を持つもので、この既存の研究開発税制との関係をしっかり整理する必要があるのではないかと考えています。

また、イノベーションボックス税制は、要は知的財産由来の所得について税率を低くするというご要望なのですが、なかなかこれまでわが国で導入していないような政策税制なものですから、政策効果や執行面の問題、そういったことをしっかり精緻に議論していかなければいけないと思っています。何よりなかなか財政状況も会長がおっしゃるとおり非常に厳しい中で、法人税の世界でも何か減税措置を行うのであれば、しっかり法人税の世界で財源を確保していかなければいけないというのも事実でございます。そういったことをしっかり経産省や経済界の皆さんとご議論させていただきたいと思っています。きちんと答えられていなくて申し訳ないのですが、駆け足で以上でございます。

(岩崎) 青木局長ありがとうございます。少し時間が経過してきておりますので、また最後にもう1回先生方のご意見は伺う機会が設けられたらいいと思いますが、先に地方の税財政に関する議論に進ませていただきたいと思います。それでは最初に池田局長から地方の税財政に関する現状と課題についてご説明いただければと思います。よろしくお願いいたします。

Ⅲ. 地方財政・地方税制の現状と課題

(池田) 総務省自治税務局の池田でございます。どうぞよろしくお願いいたします。お配り

しております「地方財政・地方税制の現状と課題」でご説明させていただきたいと存じます。

1. 総論：地方財政・地方税制の現状と課題

〔地方財政の果たす役割〕総務省（2ページ）

最初に財政関係の状況をご説明いたします。

地方財政の果たす役割についてです。2ページの下の方に分野ごとに国が支出を担っている部分、地方が支出を担っている部分でありまして、見ていただいたとおり社会保障関係費・教育費は、地方の歳出が担っている部分が多いです。上の箱にありますように、政府支出に占める地方財政のウエートは最終決算支出ベースで56%となっているところでございます。

〔地方財政計画の歳出の推移〕総務省（3ページ）

3ページが地方財政計画上の地方の歳出の推移でございますが、近年やや右肩上がりになっておりまして、令和5年度で92兆円ということになっております。資料真ん中の赤い部分の社会保障関係費、これが少子高齢化の進行により地方において増加している一方で、これまでやや縮減傾向にあった投資的経費も近年災害が多発しておりますので、防災・減災関連事業の関係で横ばいしないしは少し増えております。一番下のところは給与の関係費でございます。こちらも行政改革の中で地方公務員数を減らしてきているわけですが、一方で、保健所の数や児童虐待防止対策のための児童福祉士といった新しい社会変化に対応するための人員の増強が必要であることから、やや横ばいという構造になっております。

〔地方財政の借入金残高の状況〕総務省（4ページ）

4ページは、地方財政の借入金残高の状況でございます。上のところを見ていきますと、最大で200兆円あったものが、最近税収が好調であることからやや減少基調ではありますが、一

番右のところで依然として令和５年度で183兆円と多額の借入金残高がある状況でございます。

〔地方財政の財源不足の状況〕総務省（５ページ）

フローで見ていただきますと、毎年地方財政で歳出と歳入の帳尻が合わない財源不足の状況、最大で18兆円くらいあったのが今はやや縮小しまして、一番右のところで２兆円ということになっておりますが、まだ巨額の財源不足を抱えており、この財源不足を地方債の発行などでやりくりをして何とかつないでいる状況でございます。

〔令和６年度の地方財政の課題〕総務省（６ページ）

６ページが、今回概算要求と併せて公表をさせていただきました地方財政の課題でございます。活力ある多様な地域社会の実現、その下のところを書いておりますような地方におけるDX・GXの推進、子ども・子育ての政策の強化、地域づくりの推進、防災・減災・国土強靱化、こういった課題に地方としても適切に対応していくための安定的な税財政基盤の確保が必要です。そのためには２番の一般財源総額、これは単純化して言いますと、地方税と地方交付税を合わせた総額をちゃんと確保していくということであります。特に今後課題となっておりまして、（２）の子ども・子育て政策の強化、これは国の歳出ばかりではなく、先ほど申し上げたように地方が担っている部分が多いので、国と地方が車の両輪で取り組んでいけるよう、地方財源を適切に確保してまいりたいと考えてございます。

〔国税・地方税の税収内訳（令和５年度地方財政計画額）〕総務省（８ページ）

ここから税の話に入りまして８ページでございます。地方税の現状でございますが、国税が72兆4,000億円、地方税の合計で約45兆円とい

うことになってございます。

〔地方税収（地方財政計画ベース）の推移〕総務省（９ページ）

この45兆円という数値でございますけれども、昨今の景気の影響を受けて、足下では税収が好調な状況でございます。令和２年にいったんコロナで落ち込みはいたしました、毎年過去最高を更新しているという状況でございます。

〔主要税目（地方税）の税収の推移〕総務省（11ページ）

11ページには各税目の税収の推移が折れ線グラフで書かれております。これを見ていただきますと、一番上の住民税、真ん中の固定資産税、一番下の地方消費税といったものは、比較的景気に左右されにくく安定的な税目である一方で、真ん中のところで上に上がったり下がったりしているところが地方の法人課税でございます、ここはやはり景気の変動の影響を受けやすい税目だということでございます。

〔人口一人当たりの税収額の指数（令和３年度決算額）〕総務省（12ページ）

地方税を考えていく上で、税源の偏在の問題という課題に常に取り組んでいかなければならないと考えております。地方税計で見ますと、人口一人当たりの税収額は、一番多い東京都と一番少ない長崎県の差は2.3倍ですが、地方法人二税は6倍弱くらいあります。一方で、地方消費税や固定資産税といったものは比較的税源の偏在性が小さい税目だと言えるところでございます。

〔地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築〕総務省（13ページ）

私どもが地方税を考えるに当たって、地方税の充実確保と偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築が大事だと考えております。地方税の充実確保という意味では、先ほど国税の

方で青木局長からお話のあった租税の十分性ということとつながるわけですが、地方税においても充実確保が大事であります。右の2つはやや地方税独自の原則でございまして、偏在性が小さい方が良い、しかも地方団体が担っている役割というのは福祉・教育などの景気に変動を受けない事業が多いため、安定性も重要だということでございまして、これまで外形標準課税の導入、地方消費税率の引上げ、さらには地方消費税率を引き上げますと、どうしても税収・財政力の格差が出てきますので、そういった意味での法人税における偏在是正措置に取り組んできたところでございます。

2. 各論①：個別地方税制の現状と課題

(1) 地方法人課税

次から各論でございまして、令和6年度以降の税制改正で課題となるようなものを幾つかご紹介してまいりたいと考えております。

〔法人事業税の外形標準課税の概要〕総務省 (17ページ)

17ページをご覧ください。先ほども少し触れましたが、法人事業税については、平成16年度に資本金1億円超という基準により、普通法人に対して、付加価値割・資本割といった外形標準課税を導入しておりまして、平成27年度・平成28年度には成長志向の法人税改革の一環として、所得に対する実効税率を下げるために外形標準課税の割合を8分の5まで拡大しております。

〔外形標準課税対象法人数・割合の推移（全国）〕総務省 (18ページ)

18ページでございしますが、この外形標準課税の対象法人数について、導入直後の平成18年度に比べて、足元の令和3年度では約3分の2に減少しておりまして、このままですと成長志向の法人税改革、さらには地方の税収の安定化のために導入した外形標準課税が先細りしていっ

てしまうという状況にございます。

これについて2つ問題意識を持っております。法人が減っている大きな原因が、減資をして1億円という基準以下にするような企業が増えてきていることが大きな要因となっております。資本を資本準備金ですとかその他の資本剰余金に振り替えられるということが、会社法の世界の中で比較的簡単にできるようになりました、資本金そのものに対する企業の意識も相当変わってきております。

〔持株会社化と外形標準課税の対象範囲の関係〕総務省 (19ページ)

もう1つ、減資の問題以外にも企業が組織再編されるときに、19ページの例でいいますと、左が元の1つの会社であったときから右の方で持株会社化したときに、ホールディングス会社だけは引き続き大きな資本金を持たれているのですが、事業規模が大きい子会社や従業員数が大きい子会社は資本金を1億円ちょうどなどに設定されますと、実質的に外形標準課税の対象が縮小してしまうというような問題がございます。

〔令和5年度税制改正大綱（外形標準課税部分抜粋）〕総務省 (20ページ)

こういったことから、昨年の冬、とりまとめられました与党の税制改正大綱において、一番下のところでございますが、外形標準課税の対象から外れている実質的に大規模な法人を対象に制度的な見直しを検討するということで、1億円という基準はそのままにしつつ、サブ的な基準を設けまして、これはさすがに中小企業ではなくて大規模な法人であろうというようなものがすくい取れるような基準の設定をこれからよく検討してまいりたいと考えております。

(2) 固定資産税

〔負担水準の均衡化のイメージ〕総務省 (24ページ)

固定資産税は3年に1度の評価替えでございます。令和6年度が評価替えの年に当たります。評価替えにつきましては、粛々と作業を進めているところでございますが、評価替えに併せて、次の評価替えまでの間の3年間の土地の負担調整措置をセットするということがございます。この負担調整措置と言いますのは、この下の図で見ていただければ、評価額がこれは750万円が1,000万円に上がったケースですが、どんと上がったときにいきなり1,000万円をベースに負担調整もなしに課税をしていきますと、一気に税負担が上がるということがございますので、税負担の均衡化を段階的に図るために、評価額の5%ずつ上げていこうと、こういった措置でございます。

〔令和3年度税制改正大綱（負担調整措置関係税部分抜粋）〕 総務省（25ページ）

25ページですが、こういった措置につきまして、前回令和3年度の与党の税制改正大綱で2つ問題意識が掲げられておりまして、大都市を中心に地価が上昇する一方、地方では地価の下落が続いているということで、土地の負担水準を再び収斂させるために取り組むべきであるという問題意識が1つであります。もう1つは、商業地等につきましては、負担水準が60～70%のところ、据置特例ということがございます。この据置ゾーンがあることによる課税の公平性に問題があるのではないかなというようなご指摘を受けております。

〔措置ゾーンによって生じる不公平〕 総務省（27ページ）

具体的には27ページ、据置ゾーンによって生じる不公平ということで、土地Aと土地B、それぞれ評価額が1,000万円、70%という負担水準のとき、これは据置ゾーンに入っておりますので、1,000万円の土地は700万円の課税標準額で変わりません。土地Bの方でございますが、600万円の評価額の土地が1,000万円に上がった

場合、先ほど言いました負担調整措置で評価額の5%ずつ上げていくわけですが、60%のところ、据置ゾーンに入りますので頭打ちになります。そういったしますと、同じ評価額であるのに負担水準が70%のものと60%のもので税額が異なるという不公平が長く続くといった問題があるので、こういった点についてどう考えていくかというのを検討してまいりたいと考えております。

（3）森林環境税・森林環境譲与税

次に、28ページからが森林環境税・森林環境譲与税でございます。

〔森林環境税及び森林環境譲与税の制度設計〕 総務省（29ページ）

森林環境税・譲与税につきましては、個人住民税の均等割に上乗せする形で市町村に徴収していただき、それを国の特別会計に入れ、譲与税として配分していくということで、大まかに言いますと、国民皆さま方、特に人口は都市部に多いので、そういったところから1人年間1,000円を集めて、それを山側の市町村に配分していこうという都市と地方の共生のための税制という位置付けでございます。

〔森林環境譲与税の譲与額と市町村及び都道府県に対する譲与割合及び譲与基準〕 総務省（30ページ）

令和元年度から譲与税の譲与は始まっているわけですが、機構準備金という資金を活用しまして、税はまだ徴収されていない中、譲与税だけを譲与しているという状況が続きましたが、いよいよ令和6年度から森林環境税が課税されて、平年度で約600億円の税収が入ってくるという状況になっております。

〔森林環境譲与税の取組事例集（令和4年度実績）〕 総務省（31ページ）

この譲与税ですけれども、間伐の実施であり

ますとか、新規就業者の確保、さらには川下においては木材利用、こういったものに活用されているところでございます。

(4) 車体課税

32ページから車体課税の資料を付けておりますが、また、経済産業省、国土交通省、それから産業界の皆さま方と丁寧で議論していきたいということで説明を割愛させていただきます。

3. 各論②：地方税務手続の電子化等

35ページからが地方税務手続の電子化です。

〔eLTAX（エルタックス）について〕総務省（37ページ）

地方税はeLTAXというシステムを持っておりまして、例えば事業者の皆さまですと、いろいろな自治体にそれぞれ申告・納税をしなければならないのですが、eLTAXは振り分け機能を持っておりますので、右の方にありますように、eLTAXに申告・納税していただければ自動的に全ての団体に申告・納税を一括して行うことができるといったシステムでございます。

〔eLTAXを通じた申告・申請に係る対象手続の拡大〕総務省（39ページ）

39ページでございますけれども、このeLTAXを通じた申告・申請に係る対象手続の拡大ということも着々と進めておりまして、今後は、左下にありますような地方たばこ税でありますとかゴルフ場利用税といった税目にも拡大していくということにしております。

〔地方税統一QRコード（eL-QR）の活用による地方税の電子納付について〕総務省（40ページ）

今年の4月から納税通知書に地方税統一QRコードが付いておりますので、このQRコードを活用して、eLTAXによる電子納付、それからスマートフォンによる電子納付、また、キャ

ッシュレスではないのですが、金融機関の窓口における納付受付後の事務処理に活用を開始しております。金融機関の皆さまにも相当事務負担の軽減につながったと評価いただいているものと思っております。こういった納税の電子化ということも進めております。

〔地方税関係通知のデジタル化〕総務省（42ページ）

42ページでございますけれども、今後の課題としては、今、申告・申請と納税が電子化されたわけですが、地方税は地方団体の方で税額を決定して、それを通知して、納めていただくという賦課課税の税目が多く、納税通知書や各種の証明書といった通知がまだ紙でなされている状況でございます。上のところに書いておりますように、恐らく事業者さまとの関係ではこのeLTAXを活用して、また、個人の納税義務者との関係ではマイナポータルなどを使って、こういった通知のデジタル化というのも今後進めていきたいと考えております。

〔地方公共団体の公金収納に係るeLTAXの活用について〕総務省（43ページ）

最後、43ページですが、先ほど地方税統一QRコードを使って、地方税は今、電子的に納付ができるようになっておりますが、経済団体の皆さまから地方税において良い仕組みができたので、資料の「検討の背景」の上から3つ目の丸ですが、地方税以外の公金についても、事業者の皆さんがそれぞれの自治体に納めるのではなく、同じようにeLTAXを活用して一括して納付して振り分けるような形にさせていただかないかというご要望を受けまして、そちらについてもできる限りその方向で進めていけるように検討しているところでございます。

駆け足でございますけれども、足元の地方財政、地方税制の現状と課題についてご説明させていただきました。ありがとうございます。

Ⅳ. 地方財政・地方税制の現状と課題に対する意見・質問

(岩崎) ありがとうございます。論点を絞ってめりはりをつけてご説明くださいました。感謝いたします。ありがとうございます。それでは、ただ今のご説明について討論者の方からご意見を頂きたいと思います。まず澁谷教授からご意見を頂ければありがたく思います。

(澁谷) 澁谷でございます。ご丁寧な説明大変ありがとうございます。それでは私の方から大きく分けて4つご質問したいと存じます。まず1つ目として、いわゆる総論部分についてですが、これは地方税に関して、近年の制度改革を見ると、三位一体の改革のときには所得税から住民税への税源移譲というのがなされたわけですが、その後の制度改革においては、特に地方法人二税の偏在是正といった観点から、これらの地方税を国税にしてその税収を交付税原資や譲与税にすると、そういった動きが行われております。また現在地方税については地方消費税が重要な位置を占めておりますけれども、これも形式的には地方税なのですが、地方には課税要件など自ら決定することがほとんどできませんし、賦課徴収も国の機関が行っているという、かなり特殊な地方税になっているわけです。こうしたことを踏まえて、地方団体が自ら税制について、例えば税率だけでも決定するとか、或いはその税について自ら賦課徴収を行うと、こうしたことの意義についてどのようにお考えであるかということをお伺いしたいと思います。これが1つ目でございます。

次に2つ目として地方法人課税につきまして、これは外形標準課税の話がだいぶ出ておりましたけれども、資料にございました大法人の数が減少しているというのは、これはやはり法人の減資や分社化というのが主な理由であると考えてよいのか。またそれはこの外形標準課税とい

うのがその重要な理由になっているのか、言い換えれば企業としては外形標準課税よりも所得課税の方を望んでいるということの意味しているのかということでございます。さらに、ではその問題にどう対処するかというときに、これは外形標準課税特有の問題として考えていくべきなのか、つまり外形標準課税を中小法人にも広げるとか、そういった方向で考えていくのがよいのか、それともそもそも税制における大法人と中小法人の区分、これは資本金1億円という基準で区分を行うことが多いわけですが、そもそもこれ自体を見直すという方向が望ましいのか、こうしたところをお伺いしたいと思います。あとグローバル・ミニマム課税についても伺いたかったところなのですが、ちょっと時間の関係もございますので、こちらは省略したいと存じます。これが2つ目でございます。

次に3つ目、固定資産税についてですが、まず資料で示された据置ゾーン内における負担水準の不均衡という問題です。これは結構前から指摘されていた問題であるように思います。実際、こうした課税標準の違いというのは正当化しづらいと言いますか、この負担水準に大きなずれが昔あって、それを是正する、均衡化していくという、いわば経過措置として何とか認められてきたものだと思うのですが、現在この負担水準というのはかなり均衡化が進んできて、あまり意味がなくなっているように思うのですが、これを改めるというのは具体的な検討は進んでいるのかどうかということでございます。この点は、だいぶ前から問題点としては挙がっていたにもかかわらずなかなか改正されなくて、なぜかなとちょっと不思議に思っていたところでございます。

また、この負担水準均衡化が達成された後の固定資産税の在り方ということについてもどう考えるべきなのか、こうした検討がされているかということも伺えればと思います。例えば現状ではこの商業地についてはこの据置ゾーンが適用されており、それに対して一般住宅用地は

課税標準が3分の1とされ、小規模住宅用地はそれが6分の1とされるということで、固定資産税の負担が大体4対2対1になっているといったような状況があるわけですが、このような比率を維持していいのかどうかとか、こういったことが検討されているのかどうかということでございます。これが3つ目でございます。

4つ目として森林環境税及び森林環境譲与税についてです。この森林環境税は国税であるけれども、市町村が個人住民税均等割という地方税と併せて賦課徴収することとなっております。そのため、これは森林環境税ができたときから全国で統一的に課される国税と、地方団体ごとの違いがあり得る地方税との調整というのが問題になり得るのではないかと指摘がございました。具体的にはこの均等割の非課税限度額や減免の取り扱いの自治体ごとの違いなどでございます。ここは結局どのような考え方に基いてどのように解決されることになったのかということをお伺いたく存じます。

また、森林環境譲与税につきましては、これは人口が按分基準に入っているために、森林がほとんどない都市部の地方団体にも相当の金額が按分されていると言われておりますが、この点についての現状であるとか、或いはその妥当性についての検討などがされているかといったことについてお伺いできればと思います。これが4点目でございます。どうぞよろしくお願いいたします。

(岩崎) ありがとうございます。お答えは後ほどまとめてお願いすることにいたしまして、続きまして松本会長からご意見を頂ければと思います。

(松本) 私からは税収配分のあり方、納税環境整備に関連いたしまして質問と見解を述べさせていただきます。

(デジタル化の進展に対応した地方団体間の税収配分のあり方)

まず1点目は、デジタル化の進展に対応した地方団体間の税収配分のあり方でございます。複数の地方公共団体に事業所等を設けて活動を行っている法人の場合、それぞれの自治体に地方法人二税を申告納付する必要があります。その分割基準は、従業者数、事務所数、固定資産の価値など、物理的施設の存在を前提とする外形的基準でございます。このような基準は従来型のビジネスモデルを前提として、応益課税原則や執行可能性の観点から採用されているものと考えられますが、オンラインショッピングやリモートワークの拡大など、経済取引のデジタル化、就労形態の多様化を反映したものとはなっていないということがございます。

こうした状況は税収の東京一極集中に拍車をかけることになるため、分割基準の見直しを検討すべきとの意見もありますが、例えば国際課税における議論のように事業拠点を有しない自治体に対してまで申告納税義務が課せられることになれば、企業の立場からすれば、かえって納税の事務が煩雑になるということがあります。偏在是正のための措置としまして、法人住民税・法人事業税の一部が国税化され、その税収を地方交付税、或いは譲与税として都道府県に配分する仕組みが採用されておりますけれども、このように国税と一体的に申告納付し、各自治体に一定の基準で配分される仕組みの方が執行コスト、納税者の事務負担が少なくなると考えられます。地方消費税においても税収を最終消費地に配分、帰属させるため、都道府県間の清算が行われる仕組みとなっており、消費を示す指標として、小売業・サービス業など供給者側の販売額の統計が用いられておりますが、こちらにつきましても、インターネットショッピングの拡大などにより販売が行われる場所と消費者の居住地との不一致、乖離が拡大していることから、販売統計から通信カタログ販売、インターネット販売、百貨店、家電大型専門店の販売

額を除外するとともに、人口のウエートを引き上げるといった見直しが行われました。人口によって配分することは偏在是正の観点、社会保障財源としての性格を考えますと合理的とは言えるのですが、実質的に譲与税と変わらないということもできます。

今後におきましてもそれぞれの税としての性格を維持しつつ、税収の適切な配分を行うため、法人二税の分割基準や地方消費税の清算基準、税収の偏在是正の方法などについて議論が行われるものと考えておりますけれども、課題や見直しを検討されている事項があればご教示いただきたいと思います。

(ふるさと納税について)

2点目はふるさと納税についてです。ふるさと納税は、納税者が自らの意思で納税する自治体を選択して、ふるさとへの恩返しができるという触れ込みで導入されまして、大都市から地方への税収移転、地域経済への貢献など評価できる面もあるわけですが、税理論の観点からは説明が難しいものであると聞いております。高所得者ほどメリットを享受でき、節度を欠いた寄付集めを行う自治体もあって、貴重な税収が返礼品や事務手数料などに使われるなど、地方税財政制度にゆがみを生じさせているとの指摘もあります。令和4年度の寄付受け入れ額は9,654億円にも達しておりまして、無視できない規模になっているようです。

一般の寄付金とは異なり、特別控除により、住民税所得割額の20%の上限額まで実質2,000円の負担で返礼品を手に入れることができる点や、地方交付税の算定におきましても、ふるさと納税寄付金に係る収入は基準財政収入額の算定の基準とされておらず、一方で減収分については75%が補填されるという仕組みなど、基本的な枠組みについて再検討すべき点もあるように思います。今後のふるさと納税制度のあり方についてもお考えをお伺いしたいと思います。

また、3点目として地方税手続きの電子化・

キャッシュレス化についてもお伺いしたいと考えておりましたが、先ほど池田局長から詳細のご説明をいただきましたので、割愛いたします。私は現在、関西大阪万博でキャッシュレス決済を推進しておりますが、地方税手続きの電子化・キャッシュレス化のさらなる推進をお願い申し上げます。

私からは以上でございます。ありがとうございました。

(岩崎) ありがとうございます。それでは、いろいろ多岐にわたるご質問ですので、お答えできる範囲で結構ですから今のお考えを池田局長から伺わせていただければと思います。よろしく申し上げます。

(池田) 澁谷先生、それから松本会長、ご質問ありがとうございます。時間も限られておりますので雑々になるかと思いますが、私の方から回答させていただきたいと存じます。まず、澁谷先生から頂いたご質問で、地方の財政的自立に関して、歳入確保が重要なのか、もしくは地方団体が自ら税制について決定し、自ら賦課徴収を行うことが重要なのかというご質問を頂きました。私どもは二者択一ではなく、いずれも重要な観点だと考えております。まず、歳入の確保については住民生活に密着した社会保障などがございます。そういった行政サービスを支える地方団体の税収を全体としてマクロ的にしっかり確保することが大事でございますので、これまでも地方消費税の税率の引き上げなど、地方における社会保障の安定財源を確保してきたところでございます。

一方で、地方税でございますので、地方団体の自らの判断と責任において賦課徴収をして財源確保を図っていただくという視点も当然重要でございますので、先生もご承知のとおり、これまでも法定外税制度や超過課税における制限

税率といったものを順次緩和してきております。実際、法定外税の導入団体も増えてきておりますし、新しい法定外税のタイプも出てきておりますので、こういったことを私ども総務省としても後押ししていきたいと考えております。

2点目につきまして、外形標準課税についてご質問を頂きました。外形標準課税の対象法人は3分の2まで減っているわけですが、私どもがサンプル調査いたしましたところ、約6割が減資によるものであります。それ以外は合併による解散でありますとか、清算結了による解散や破産といったものでございまして、減資というのが主な要因になっているということです。減資が行われる背景はこの税制上の取扱いのみならず、欠損填補も含め企業の経営状況を踏まえた減資などもございますので、減資した企業が所得課税を望んでいたかどうかというのは一概に申し上げられないと考えております。

一方で、これまでの統計などを見ますと、税制の改正のタイミング、例えば外形標準課税の導入や拡大、それから国税における中小企業の繰越金等の取扱いの変更、こういった税制の改正のタイミングで資本金1億円以下への減資が増加しているということもございまして、この外形標準課税の適用の有無というのが減資の1つの誘因になっていると考えております。いずれにしても、こういった減資でありますとか組織再編による対象法人数の範囲の縮小といったことは、この外形標準課税導入の趣旨でございまして、広く負担を分かち合っていていただいて、地方税収の安定化、税負担の公平性に資する、さらには所得課税を減らすことにより企業の稼ぐ力を高めるという法人税改革の趣旨を損なう恐れもございますので、これから鋭意基準について検討してまいりたいと思います。

また、大法人と中小法人の区分について質問がございました。中小法人については外形が8分の5まで増えたということもありますし、中小法人自体、赤字法人が非常に大きい中で、私どもは中小法人に外形標準課税を拡大するとい

うことは考えておりません。その上で、この大法人と中小法人の区分が一般論なのか、外形標準課税の問題なのかというお話もございました。これにつきましては、租税特別措置の適用基準で大法人と中小法人の区分というのが用いられていることもございますが、基本的にはそれぞれの制度趣旨に応じて検討されるべきものと考えております。一方で、相互に関連はしますから、国税当局ともよく情報交換をしてみたいと考えております。

それから、固定資産税についてご質問いただきました。ご案内のとおり現行の商業地の負担調整措置でございますけれども、負担水準が60%から70%までの土地については、前年度の課税標準額を据え置く措置、いわゆる据置ゾーンと呼ばれているものがございます。先ほど申し上げましたような評価額と税額の高低が逆転するような不均衡、不公平が存在するというのはかねて指摘されているところでございます。一方で、近年の地価の動向をよく分析しないといけないわけですが、三大都市圏や政令指定都市、また札幌・広島などと言われますが、地方の中核都市で地価の上昇が顕著な一方、それ以外の地方圏においては引き続き地価が横ばい又は下落が続いているという地価の動向が多様化しております。

そういったことからいったん収斂しかかったこの負担水準でございますけれども、また足下でばらつきが生じているという状況でございます。現在、令和6年度以降の負担調整措置について具体的な方針が決まっているわけではなく、これから年末にかけてのご議論だと思っておりますけれども、こうした多様化した地価の動向を踏まえまして、負担水準の均衡化を促進していくという観点からよく検討していく必要があると考えております。また、澁谷先生から負担水準の均衡化が達成された後の固定資産税の在り方についてもお尋ねがございました。実は先ほど申し上げました一部の地方都市は、足下で地価が非常に上昇しておりまして、昨日も地価

調査の結果が発表されましたが、例えば先ほど申し上げたような札幌市や福岡市ですと、われわれが評価額の5%は引き上げていくという5%を超えるような毎年の地価の上昇が生じております。したがって、これを収斂させていくのは時間をかけながら取り組んでいくべき話かなと考えております。均衡化を達成した場合どうするのかというのはその時点での地価の動向や土地、住宅政策といった関連施策の動向を踏まえつつ、市町村の固定資産税収を安定的に確保するという観点、それから固定資産税というのは多くの国民の方に納めていただく税ですので、納税者のご理解がいただけるかという観点からその在り方について検討してまいりたいと考えております。

4番目に森林環境税、森林環境譲与税の取扱いについて2点ご質問を頂きました。森林環境税はご指摘のとおり国税でございまして、全国一律の基準とすることが必要でございまして。市町村が地方税のように条例で要件を定めというのは国税にはなじまないもので、非課税限度額、それから減免についても、基本的な要件は法令で書き切るといようなスタイルを取っております。ただ一方で、減免について言えば、免除するケースといたしまして、収入が著しく減少した場合等の特別な事情がある場合という規定がございまして、これについては国税としての規律が担保されるということを大前提に、必要性や合理性が認められるのか、これは納税義務者の具体的な事情を最もよく把握できる市町村が判断するという建て付けになっております。

それから譲与税の配分基準についてご指摘もございました。人口の配分割合が多いというご指摘はあるのですが、これは川下の木材利用も上流の間伐を進めていく上で非常に重要だという議論がありました。この人口というのは森林利用というのに密接に関連する指標でございまして、地方団体の単独事業の決算の割合などを見まして、今の配分比率になっております。

これにつきまして、山側の市町村、林野庁さんをはじめ私有林人工林面積の比率を高め、人口の比率を下げるようにしてほしいというご要望を今頂いておりますので、これにつきまして森林環境税ができた当時の議論もよく踏まえまして、丁寧に検討してまいりたいと考えております。

それから、駆け足になりますが、松本会長からデジタル化の進展に対応した地方団体間の税収配分の在り方についてご質問を頂きました。確かに経済社会構造はどんどん変化しております。私も令和元年度の税制改正において担当課長として特別法人事業税、譲与税制度というのを創設いたしました。これは現行の地方法人課税はご指摘のとおり法人の事業所が所在する地方団体が課税権を有することとした上で、分割基準により地方団体間の課税権の調整を行うものなのですが、インターネットをはじめとした電子商取引の進展でございまして、企業の組織再編の多様化などに、やはりやや付いていけない部分があったので、実力以上にある大都市部に税収が集まってしまう、それをなかなか分割基準によって対処することが困難であることから講じることにしたものでございます。

今後について、現時点で具体的に何か検討を行っているわけではありませんが、まず分割基準についてはやはり税収を適切に帰属させるという観点から経済社会構造の変化を踏まえて、不断に見直しについて検討していくことが必要であろうと考えております。その上で、分割基準によってなお調整できない企業の事業活動の実態でありますとか地方税源の偏在があった場合には、これまで特別法人事業税譲与税制度というのを作りましたので、そういったことも参考にしながら偏在性の小さい地方税体系の構築を目指していくと考えております。

地方消費税の清算基準につきましては、統計データを用いて清算しているわけですが、インターネットの普及等を踏まえまして、例えば情報通信業では、インターネット販売のため、全

国の消費額がどうしても本社のある都道府県に一括して計上されてしまうということになりますので、清算基準に用いる統計データからは除外し、こういった業種の商品の消費額については基本的には人口との相関関係が強いということで、消費の代替指標として人口を用いて清算をしております。この地方消費税の清算基準につきましては、平成30年度税制改正において抜本的な見直しを行ったところでございます。まずその影響をよく注視しながら、今後のさらなる経済社会構造の変化、について注意深く見てまいりたいと考えてございます。

それからふるさと納税についてご質問、ご意見を頂きました。ふるさと納税による特例的な控除額は、個人住民税所得割の額の2割というのが上限になっておりまして、一定の制限を設けております。大層は地元の地方自治体に残るものであるということがまず1点。それからふるさと納税を活用して寄せられた給付金というのが地方で子育てや教育、被災者支援、そういったものに使われておりますし、また返礼品として地場産品を提供することで、地域の雇用の創出、地域経済の活性化にもつながっている面もあると考えております。総務省といたしましては、制度が普及する中で相当過度な返礼品競争が生じたので、令和元年度に返礼品は地場産品に限る、それからそれは寄附額の3割以内にしてください、それから返礼品だけではなくてもろもろのふるさと納税の募集に係る経費は5割以内に抑えて、5割はちゃんと地元で政策的なものに使ってくださいという指定制度を導入いたしました。

今年もこれから10月に新たな指定団体を決めるわけですが、その前にこの適正な運用を図るため、この指定基準の改正を行っております。地場産品とはもっとこういったものに明確化する、募集費用についてもこういったものも含めてちゃんと計算するという基準の改正を行っております。さまざまな指摘が多い制度でござ

いますけれども、私どもはこの指定制度の適正な運用に注力してまいりたいと考えております。最後、地方税手続きの電子化、納税のキャッシュレス化を一生懸命進めてまいりますので、頑張てまいります。

1つだけすみません、せっかくの機会ですので宣伝をさせていただくと、地方税の通知はこれからデジタル化を進めていくことを検討していくわけなのですが、1つ先行して、個人住民税の特別徴収税額通知、よく6月くらいに短冊で各従業員に送られるものですが、これは経済界の方からデジタル化してくれという強いご要望を受けまして、令和6年度から先行的に電子による通知が可能となりますので、企業の皆さま方、ぜひこういったものを活用していただければと考えております。長くなりましたが以上でございます。

おわりに

(岩崎) ありがとうございます。それでは、予定されておりました終了の時間を経過しておりますので、ここでとりまとめに入らせていただきたいと思います。本日は国の税財政の状況につきましては、青木主税局長から、また地方の税財政の現状につきまして、池田自治税務局長から大変わかりやすい丁寧なご説明とご回答を頂きました。感謝申し上げます。また、討論者の先生方から大変根本的なご質問を頂き、また新しいアイデアを出していただきました。令和6年度の税制改正ですぐにこれを取り入れるのはなかなか難しいかもしれませんが、今後こういったアイデアや疑問を政策検討に当たって活かしていただければありがたいと思います。

それでは、時間を経過いたしました。本日の討論会はこれでお開きにさせていただきたいと思っております。